Die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes durch die Gemeinden

— Ein Beitrag zum kommunalen Finanzverfassungsrecht —

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des
akademischen Grades eines Doktors der Rechte
durch die
Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von
Referendar Josef Schäfers
aus Gotha

1964

Die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes durch die Gemeinden

— Ein Beitrag zum kommunalen Finanzverfassungsrecht —

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des
akademischen Grades eines Doktors der Rechte
durch die
Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von
Referendar Josef Schäfers
aus Gotha

1964

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

1 Berichterstatter: Prof. Dr. F. Klein
2 Berichterstatter: Prof. Dr. Dr. H. Pagenkopf
Dekan: Prof. Dr. W. Fikentscher
Tag der mündlichen Prüfung: 28. Februar 1964

Inhaltsübersicht

Seite:

Einleitung 1

1. Teil. Die Bedeutung des Gewerbesteuer-Hebesatzes und seiner Festsetzung durch die Gemeinden. . . . 3

I. Der normative Standort des Hebesatzes im Rechtsgefüge der Gewerbesteuer. 3

II. Die Aufgabe des Hebesatzes im Rahmen der Gewerbesteuertechnik. 4

1. Ein Deutungsversuch auf der Grundlage des Gewerbesteuergesetzes. 4

2. Die steuertechnische Einordnung des Hebesatzes anhand der allgemeinen Steuermerkmale 7

3. Über die Verschiedenheit von Hebesatz und Steuerzuschlag. 19

III. Die finanzpolitische Aufgabenstellung der gemeindlichen Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes. 23

1. Der finanzielle Gehalt der Selbstverwaltungsgarantie im Grundgesetz 24

2. Die Hebesatzbestimmung als Verwirklichung gemeindlicher Finanzverantwortung. 28

2. Teil. Die Rechtmäßigkeit der Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes durch die Gemeinden. . 31

I. Der Rechtscharakter der gemeindlichen Hebesatzbestimmung. 31

1. Einordnung und Form der Hebesatzentschließung nach den kommunalen Haushaltsvorschriften 32

Seite

2. Die Rechtsbestimmung der Hebesatzfestsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung 35

3. Die Rechtsform der Festlegung des Hebesatzes in ihrer Bezogenheit auf das Rechtsstaatsprinzip im Steuerrecht. 40

II. Die Rechtsgrundlagen der gemeindlichen Befugnis zur Hebesatzfestsetzung. 43

1. Notwendigkeit einer spezialgesetzlichen Gestattung 43

2. Die Auffassungen in Rechtsprechung und Rechtslehre 45

3. Kritik der bisherigen Lösungsversuche und eigene Bestimmung der normativen Gestattungsgrundlagen 49

3. Teil. Die Einwirkungsmöglichkeiten des Bundes und der Länder auf die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes 64

I. Ursachen und Aufgaben staatlicher Einwirkung . 64

II. Die mittelbare staatliche Einflußnahme 71

1. Das Recht des Bundes zur Gewerbesteuergesetzgebung 71

2. Verfassungsrechtliche Grenzen bundesgesetzlicher Gewerbesteuerregelungen 78

a) Gewerbesteuerordnung und Selbstverwaltungsgarantie 78

b) Anhaltspunkte aus der Realsteuergarantie und der Gliederung der Realsteuerhoheit im Grundgesetz 82

Seite:

c) Die Grenzziehung aus dem Sinnzusammenhang zwischen Art.28 Abs.2 Satz 1 und Art.106 Abs.6 Satz 1 GG 95

III. Die unmittelbare staatliche Einflußnahme. . . 98

1. Rechtsgrundlagen und Inhalt. 98

2. Bund oder Länder als Rechtsträger unmittelbarer Ordnungsmaßnahmen 107

3. Die Rechtsfolgen der grundgesetzlichen Zuständigkeitsabgrenzung für die bestehenden Ordnungsvorschriften 137

4. Die Grenzen unmittelbarer staatlicher Einwirkung 155

4. Teil. Zusammenfassung. 160

Schrifttumsverzeichnis

ABRAHAM,Hans Jürgen - BÜHLER,Ottmar - u.a.: Kommentar zum Bonner Grundgesetz (Bonner Kommentar), Hamburg ab 1950

ANSCHÜTZ,Gerhard: Die Verfassung des Deutschen Reichs vom 11.August 1919, unveränderter fotomechanischer Nachdruck der 14.Auflage, Darmstadt 1960

APRATH,Werner: Zur Lehre vom steuerlichen Tatbestand, in: Gegenwartsfragen des Steuerrechts, Festschrift für Armin Spitaler, Köln 1958, S.125-134

AUGUSTIN,Karl: Kommunaler Finanzausgleich und Selbstverwaltung, in: DÖV 1952, S.425-428

BECKER,Erich: Die Selbstverwaltung als verfassungsrechtliche Grundlage der kommunalen Ordnung in Bund und Länder in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, 1.Bd. - Kommunalverfassung -, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1956, S.113-184; zitiert: BECKER, Selbstverwaltung

-- Der Finanzausgleich, der Verwaltungsverbund und die Selbstverwaltungsgarantie, in: Kommunale Finanzen, Nr.8 der Schriftenreihe der Hochschule Speyer,Stuttgart 1960, S.20-29

Begründung zum Entwurf eines Steuervereinheitlichungsgesetzes, Reichstagsdrucksache Nr.568, IV. Wahlperiode 1928/1929, S.62 ff.

Bericht über den Verfassungskonvent auf Herrenchiemsee vom 10. bis 23. August 1948, München 1948

BERKENHOFF,Hans Albert: Die Bestbedienung des Bürgers und der gemeindliche Haushalt, in: Beiträge zum gemeindlichen Finanz- und Haushaltsrecht, herausgegeben von der Verwaltungsakademie Ostwestfalen - Lippe, Detmold, Heft 5, 1959, S. IV/1 ff.

BICKEL,Wilhelm: Ertragsteuern, in: Gerloff - Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 2.Bd., 2.Aufl., Tübingen 1956, S.403-446; zitiert: BICKEL, Ertragsteuern

BICKEL,Wilhelm: Finanzwirtschaftliche Beziehungen zwischen öffentlichen Körperschaften - Der Finanzausgleich -, in: Gerloff - Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 2.Bd., 2.Aufl., Tübingen 1956, S.730-788; zitiert: BICKEL, Finanzausgleich

BLUMENSTEIN,Ernst: System des Steuerrechts, 2.Aufl. Zürich 1951; zitiert: BLUMENSTEIN, System

- - Die Rechtsordnung der öffentlichen Finanzwirtschaft, in: Gerloff - Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 1.Bd., 2.Aufl., Tübingen 1952, S.99-133; zitiert: BLUMENSTEIN, Rechtsordnung

BLÜMICH,Walter - BOYENS,Walter - STEINBRING,Werner - KLEIN,Otto: Gewerbesteuergesetz nebst Durchführungsverordnung, Einführungsgesetz (auszugsweise) und Verwaltungsanweisungen, Kommentar, 7.Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1961

BOHMANN,Herbert: Das Gemeindefinanzsystem, Heft 2 der Neuen Schriften des Deutschen Städtetages, Stuttgart und Köln 1956

BÖHME,Ernst: Staat und Selbstverwaltung, in: Recht - Staat - Wirtschaft, 1.Bd., Stuttgart und Köln 1949, S.111-130

BRODFÜHRER,Eduard: Artikel "bestimmen", in: Trübners Deutsches Wörterbuch, herausgegeben von Alfred Götze, 1.Bd., Berlin 1939, S.306

BRÜNNECK v.,Wiltraut: Können Rechtsverordnungen, zu deren Erlaß ein Bundesminister ermächtigt ist, von der Bundesregierung erlassen werden? - in: DÖV 1951, S.257-260

BÜHLER,Ottmar: Die Zuständigkeitsverteilung auf dem Gebiete des Finanzwesens, in: Anschütz/Thoma, Handbuch des Deutschen Staatsrechts, 1.Bd., Tübingen 1930, S.321-345

- - Finanzgewalt im Wandel der Verfassungen, Sonderdruck aus der Festschrift für Richard Thoma, Tübingen 1949

- - Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Bd.II, Einzel-Steuerrecht, 3.Aufl., Wiesbaden 1958

BÜHLER,Ottmar: Artikel "Steuerrecht" (Grundlagen), in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, 10.Bd., Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1959, S.136-141

BÜHLER,Ottmar - STRICKRODT,Georg: Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Bd.I, Allgemeines Steuerrecht, 1. und 2.Halbband, 3.Aufl., Wiesbaden 1959/1960

BUNDESREGIERUNG: Begründung der Bundesregierung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung (Finanzverfassungsgesetz) vom 29.April 1954, Bundestagsdrucksache 480 des Deutschen Bundestags, 2.Wahlperiode 1953

BUNDESVEREINIGUNG der Kommunalen Spitzenverbände: Der Angriff auf die Gewerbesteuer und seine Wirkung auf die Gemeinden und ihre Bürger, Denkschrift unter der Federführung des Deutschen Städtetags in Köln-Marienburg

DAVID,Joachim: Die Satzungsgewalt der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen, 2.Aufl., Münster (Westf.) 1961

DEHMEL,Horst: Die Gesetzgebung auf dem Gebiete der Steuern nach dem Bonner Grundgesetz - ein Beitrag zur Finanzverfassung der Bundesrepublik Deutschland - Diss. jur., Kiel 1955

DEUTSCHER STÄDTETAG: Gewerbesteuersenkung?, Köln 1956

DOEMMING v.,Klaus-Berto - FÜSSLEIN,Rudolf Werner - MATZ,Werner: Entstehungsgeschichte der Artikel des Grundgesetzes, in: Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart, Neue Folge/Bd.1, Tübingen 1951

EHEBERG v.,Karl Theodor: Finanzwissenschaft, 18. u. 19.Aufl., Leipzig - Erlangen 1922

EICH,J.: Zur Mehrbelastung der Grundsteuer im Sinne des § 3 EinfGRealStG, in: KStZ 1957, S.51-52

ENGISCH,Karl: Einführung in das juristische Denken, 2.Aufl., Stuttgart 1959

FISCHER-MENSHAUSEN,Herbert: Die Abgrenzung der Finanzverantwortung zwischen Bund und Ländern, in: DÖV 1952, S.673-679

FISCHER-MENSHAUSEN,Herbert: Das Finanzverfassungsgesetz,
in: DÖV 1956, S.161-171;
zitiert: FISCHER-MENSHAUSEN, Finanzverfassungsgesetz

FLEINER,Fritz: Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts,
8.Aufl., Tübingen 1928

FORSTHOFF,Ernst: Lehrbuch des Verwaltungsrechts, I.Bd. - Allgemeiner Teil -, 6.Aufl., München und Berlin 1956;
zitiert: FORSTHOFF, Verwaltungsrecht

- - Die Verfassungswidrigkeit der Zweigstellensteuer,
Rechtsgutachten für die Helmut Horten G.m.b.H. in Düsseldorf, Heidelberg 1960;
zitiert: FORSTHOFF, Rechtsgutachten

- - Zur Problematik der Verfassungsauslegung,
Stuttgart 1961

FROBÖSS,Eckhard: Kommunale Steuern und Umlagen, Gemeindesteuern - Allgemeines -,
in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, 3.Bd. - Kommunale Finanzen und kommunale Wirtschaft -, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, S.271-307

FUCHS,Herbert: Die Realsteuergesetze, Kommentar,
Eberswalde-Berlin-Leipzig 1938

GELLER,Gregor - KLEINRAHM,Kurt: Die Verfassung des Landes Nordrhein-Westfalen, Göttingen 1950

GERLOFF,Wilhelm: Die Finanzgewalt im Bundesstaat,
Frankfurt a.M. 1948

- - Die öffentliche Finanzwirtschaft, Bd.I - Allgemeiner Teil -, 2.Aufl., Frankfurt a.M. 1948;
zitiert: GERLOFF, Finanzwirtschaft

- - Steuerwirtschaftslehre,
in: Gerloff-Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 2.Bd., 2.Aufl., Tübingen 1956, S.239-325;
zitiert: GERLOFF, Steuerwirtschaftslehre

GIESE,Friedrich - SCHUNCK,Egon: Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.Mai 1949, 6.Aufl.,
Frankfurt a.M. 1962

GOLDMANN,Günther: Das Mitwirkungsrecht der Gemeinden bei der Gewerbesteuerfestsetzung,
in: DGStZ 1953, S.161-163

GRIMM,Claus: Besteuerung und Grundgesetz,
erschienen in: "Spezialfragen im Steuerrecht", Stuttgart 1959

GRIMM,Jacob und Wilhelm: Deutsches Wörterbuch in 16 Bänden, Leipzig 1854/1954

GROSSMANN,Gottlieb: Die Bedeutung der Zuweisung der Realsteuern an die Gemeinden für die gemeindlichen Finanzen und den Finanzausgleich,
Diss.jur., Heidelberg 1939

GUILLEAUME,Emil: Das Ressortprinzip,
in: DÖV 1960, S.328-330

GÜRSCHING,Lorenz - STENGER,Alfons: Grundsteuergesetz, Kommentar, München und Berlin 1959

HACKER,Horst: Finanzausgleich,
in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, 3.Bd. - Kommunale Finanzen und kommunale Wirtschaft -, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, S.395-453

HAEKEL,Gotthold: Kommunalabgabengesetz vom 14.Juli 1893 nebst Änderungen und Ergänzungen durch Reichs- und Landesgesetzgebung, Halle/S. und Berlin 1933

HAMANN,Andreas: Das Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 2.Aufl., Berlin-Neuwied-Darmstadt 1961;
zitiert: HAMANN, Grundgesetz

- - Autonome Satzungen und Verfassungsrecht,
Heidelberg 1958;
zitiert: HAMANN, Autonome Satzungen

HARTZ: Zur Stellung der Gemeinden im Gewerbesteuerverfahren,
in: Der Betrieb 1962, S.681-682

HAUSEN v.,Heinz: Die Gemeinde und der Staat,
in: DÖV 1959, S.406-409

HECKT,Wilhelm: Die gemeindliche Selbstverwaltung und die Finanzreform,
in: DÖV 1955, S.265-270

HECKT,Wilhelm: Die Neuordnung der verfassungsrechtlichen Grundlagen der gemeindlichen Selbstverwaltung, in: DÖV 1957, S.164-169; zitiert: HECKT, Neuordnung

- - Zur Gemeindefinanzreform, in: DÖV 1962, S.207-211

HEIDE v.d.,Hans-Jürgen: Zur Abgrenzung zwischen den Bundes-, den Länder- und den Kommunalfinanzen, in: DVBl. 1953, S.289-293

HEINROTH: Über eine neue Art der Besteuerung der Filialgeschäfte, in: Preußisches Verwaltungsblatt, Bd.28, S.905-907

HENLE,Wilhelm: Finanzausgleich im Widerstreit, in: DÖV 1962, S.201-207

HENSEL,Albert: Der Finanzausgleich im Bundesstaat in seiner staatsrechtlichen Bedeutung, Berlin 1922; zitiert: HENSEL, Finanzausgleich

- - Steuerrecht, 3.Aufl., Berlin 1933; zitiert: HENSEL, Steuerrecht

HERHOLZ,Felix: Bestätigung vorkonstitutioneller Vorschriften durch den Gesetzgeber - zum Beschluß des BVerfG vom 17.5.1960 - 2 BvL 11/59 u.a. -, in: DÖV 1960, S.772-775

HERZOG,Richard: Finanzwissenschaft, Wiesbaden 1952

HETTLAGE,Karl M.: Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung, Bericht in den Verhandlungen der Tagung der Deutschen Staatsrechtslehrer zu Hamburg am 13./14.Oktober 1955, in: VVDStRL, Heft 14 (1956), S.2-36

HOG,Hermann - ARENS,Richard: Die preußische Gewerbesteuer, Berlin 1924

HÖPKER-ASCHOFF,Hermann: Das Finanz- und Steuersystem des Bonner Grundgesetzes, in: AöR, Bd.75, S.306-331

HORLACHER,Hellmut: Ermächtigung der Exekutive zur Neufassung von Gesetzen, in: DÖV 1956, S.490-492

HORSTER,Robert: Die Reform des deutschen Gemeindesteuersystems, Heft 16 der Finanzwissenschaftlichen Forschungsarbeiten, herausgegeben von Prof. Dr. Schmölders, Universität Köln, Berlin 1958

HOVEN,Josef: Die Realsteuer-Hebesätze, in: DGStZ 1957, S.36-38

HÜBSCHMANN,Walter - HEPP,Ernst - SPITALER,Armin: Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen, 1. - 4.Aufl., Dr.Schmidt-Verlag, Köln 1951/1960

JACOBI,Erwin: Die Rechtsverordnungen, in: Anschütz/Thoma, Handbuch des Deutschen Staatsrechts, 2.Bd., Tübingen 1932, S.236-255

JANSEN,Leopold Josef: Gemeindehaushaltsrecht, in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, 3.Bd. - Kommunale Finanzen und kommunale Wirtschaft -, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, S.228-270

JELLINEK,Georg: Allgemeine Staatslehre, 3.Aufl., 7.Neudruck, Darmstadt 1960

KAISER,Gerhard: Zur Ableitung des Verfassungsprinzips des "bundesfreundlichen Verhaltens" aus dem Begriff des Bundesstaates, in: DÖV 1961, S.653-658

KESSLER: Der Bund und die Kommunalpolitik, in: DVBl. 1953, S.1-8

KLEIN,Friedrich: Das Finanzwesen nach dem Bonner Grundgesetz (ohne Haushaltsrecht), in: Die Wirtschaftsprüfung 1949, S.485-490; zitiert: KLEIN, Finanzwesen

- - Probleme des Finanzwesens nach dem Bonner Grundgesetz, in: Steuerberater - Jahrbuch 1950, S.35-56; zitiert: KLEIN, Probleme

- - Grenzen gesetzlicher Ermächtigungen zum Erlaß steuerlicher Rechtsverordnungen, Heft 10 der Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern", Bonn 1951; zitiert: KLEIN, Grenzen

KLEIN,Friedrich: Die Verfassung von Nordrhein-Westfalen,
in: Recht - Staat - Wirtschaft, 3.Bd., Düsseldorf 1951, S.166-183

- - Verordnungsermächtigungen nach deutschem Verfassungsrecht,
Bericht für die Arbeitstagung des Instituts zur Förderung öffentlicher Angelegenheiten e.V. am 1./2. Dez.1951 in Weinheim, veröffentlicht in: Die Übertragung rechtsetzender Gewalt im Rechtsstaat, Bd.12 der wissenschaftlichen Schriftenreihe des vorgenannten Instituts, Frankfurt a.M. 1952, S.7-78;
zitiert: KLEIN, Übertragung

- - Die Übertragung rechtsetzender Gewalt nach deutschem Verfassungsrecht,
Referat auf der Arbeitstagung des Instituts zur Förderung öffentlicher Angelegenheiten e.V. am 1./2. Dez. 1951 in Weinheim, veröffentlicht in: Die Übertragung rechtsetzender Gewalt im Rechtsstaat, Bd.12 der wissenschaftlichen Schriftenreihe des vorgenannten Instituts, Frankfurt a.M. 1952, S.79-117;
zitiert: KLEIN, Übertragung

- - Von der föderativen zur stärker unitarischen Gestaltung des Finanzwesens in der Bundesrepublik Deutschland,
in: Festschrift für Friedrich Giese - zum 70.Geburtstag - herausgegeben von Friedrich Klein, Frankfurt a.M. 1953, S.61-134;
zitiert: KLEIN, Festschrift

- - Die Übertragung des Verordnungsrechtes nach deutschem Verfassungsrecht,
in: Recht - Staat - Wirtschaft, 4.Bd., Düsseldorf 1953, S.171-202;
zitiert: KLEIN, Verordnungsrecht

KLEIN,Friedrich: Die Stellung der Gemeinden im Grundgesetz und in der Finanzverfassung der Bundesrepublik, in: Beiträge zum gemeindlichen Finanz- und Haushaltsrecht, herausgegeben von der Verwaltungsakademie Ostwestfalen-Lippe, Detmold, Heft 4, 1958, S. I/1 ff;
zitiert: KLEIN, Stellung der Gemeinden

- - Die Realsteuergarantie der Gemeinden im Grundgesetz, in: Beiträge zum gemeindlichen Finanz- und Haushaltsrecht, herausgegeben von der Verwaltungsakademie Ostwestfalen-Lippe, Detmold, Heft 5, 1959, S. I/1 - I/38;
zitiert: KLEIN, Realsteuergarantie

- - Die bisherige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Finanz- und Steuerfragen, Heft 58 der Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern", Bonn 1959

- - Grundgesetz und Steuerreformen, in: Finanzarchiv, Neue Folge, Bd.20 (1959/60), S.115-132;
zitiert: KLEIN, Grundgesetz

- - Rechtsgutachten über die Frage, ob die Zweigstellensteuer (§§ 17, 25 Abs.4 GewStG) grundgesetzwidrig ist, erstattet der Landeshauptstadt Düsseldorf, Münster 1960;
zitiert: KLEIN, Rechtsgutachten

KOELLREUTTER,Otto: Die Staatsministerien und die Regierungssysteme in den Ländern mit Ministerialverfassung, in: Anschütz/Thoma, Handbuch des Deutschen Staatsrechts, 1.Bd., Tübingen 1930, S.667-679

KOLLMANN,Ottmar: Zur verfassungsrechtlichen Sicherung der Selbstverwaltung, in: DÖV 1951, S.145-149

KOTTENBERG,Kurt: Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen, Handkommentar, 6.Aufl., Siegburg 1961

KOTTENBERG,Kurt - STEFFENS,Heinz: Rechtsprechung zum kommunalen Verfassungsrecht des Landes Nordrhein-Westfalen, 2 Bde., Siegburg

KÖNIG,René: Die Gemeinde im Blickfeld der Soziologie,
in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, 1.Bd. - Kommunalverfassung -, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1956, S.18-50

KÖTTGEN,Arnold: Sachverantwortung als verfassungsrechtlicher Maßstab des Finanzausgleichs,
in: DÖV 1953, S.358-365

KRUSE,Heinrich Wilhelm: Gesetzmäßige Verwaltung, tatbestandsmäßige Besteuerung,
in: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, herausgegeben von Günther Felix, Düsseldorf 1960, S.93-129;
zitiert: KRUSE, Gesetzmäßige Verwaltung

KÜCHENHOFF,Erich: Zuständigkeitsmängel in der Rechtsverordnungspraxis der Bundesregierung und der Bundesminister,
in: AöR Bd.79 (1953/1954), S.226-244

KÜCHENHOFF,Günther - KÜCHENHOFF,Erich: Allgemeine Staatslehre, 3.Aufl., Stuttgart 1957

LASSAR,Gerhard: Gegenwärtiger Stand der Aufgabenverteilung zwischen Reich und Ländern,
in: Anschütz-Thoma, Handbuch des Deutschen Staatsrechts, 1.Bd., Tübingen 1930, S.312-321

LEISNER,Walter: Betrachtungen zur Verfassungsauslegung,
in: DÖV 1961, S.641-653

LENSKI,Edgar - STEINBERG,Wilhelm: Kommentar zum Gewerbesteuergesetz,
Dr.Schmidt-Verlag, Köln 1957/1960

LOHMANN,Walter: Die besonderen direkten Gemeindesteuern in Preußen, Jena 1913

MANGOLDT v.,Hermann: Das Bonner Grundgesetz, Kommentar,
Berlin und Frankfurt a.M. 1953

MANGOLDT v.,Hermann - KLEIN,Friedrich: Das Bonner Grundgesetz, 2.Aufl., 1.-4. Lieferung, Berlin und Frankfurt a.M. 1957/1961

MAUNZ,Theodor: Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung,
Mitbericht in den Verhandlungen der Tagung der deutschen Staatsrechtslehrer zu Hamburg am 13./14.Oktober 1955, in: VVDStRL, Heft 14 (1956), S.37-63

MAUNZ,Theodor: Deutsches Staatsrecht, 12.Aufl., München und Berlin 1963;
zitiert: MAUNZ, Staatsrecht

MAUNZ,Theodor - DÜRIG,Günter: Kommentar zum Grundgesetz, Lieferung 1 bis 5, München und Berlin 1961

MEISEL,Franz: Steuertechnik,
neubearb. v. Wilhelm Gerloff, in: Gerloff-Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 2.Bd., 2.Aufl., Tübingen 1956, S.357-387

MENSENS,Christoph - BOHLEY,Erich - KRUTSCH,Hermann: Handbuch des gemeindlichen Steuerrechts, Erläuterte Handausgabe, 4.Aufl., Bd.5 - Gewerbesteuer -,
München 1955

METZ,Matthias: Gewerbesteuergesetz vom 1.Dezember 1936, Kommentar, München-Berlin-Leipzig 1937

MÜTHLING,Hans: Zur verfassungsrechtlichen Sicherung der Selbstverwaltung,
in: DÖV 1951, S.33 und 34 sowie S.169 und 170

- - Gewerbesteuergesetz, Kommentar, München und Berlin 1954;
zitiert: MÜTHLING, Gewerbesteuergesetz

NAWIASKY,Hans: Allgemeine Rechtslehre als System der rechtlichen Grundbegriffe, 2.Aufl., Einsiedeln-Zürich-Köln 1948;
zitiert: NAWIASKY, Rechtslehre

- - Die Grundgedanken des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland, Stuttgart und Köln 1950

NEUMARK,Fritz: Theorie und Praxis der Budgetgestaltung,
in: Gerloff-Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 1.Bd., 2.Aufl., Tübingen 1952, S.554-605

ODENBREIT,Walter - HENSEL,August-Wilhelm: Gemeindeordnung, Amtsordnung und Kommunalwahlgesetz in Nordrhein-Westfalen, 11.Aufl., Münster (Westf.) 1961

OEHM,Klaus: § 3 EinfGRealStG Bundes- oder Landesrecht? -
in: DVBl. 1959, S.734-735

PAGENKOPF,Hans: Einführung in die Kommunalwissenschaft, 2.Aufl., Münster 1961

PATZIG: Das Bundesverfassungsgericht und die Finanzverfassung, in: DVBl. 1961, S.389-394

POETZSCH-HEFFTER,Fritz: Organisation und Geschäftsformen der Reichsregierung, in: Anschütz-Thoma, Handbuch des Deutschen Staatsrechts, 1.Bd., Tübingen 1930, S.511-520

POPITZ,Johannes: Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, Gutachten, Berlin 1932

PROBST,Edmund: Die gegenwärtige gemeindliche Selbstverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland - formell und materiell, Diss. rer.pol., München 1958

PROST,G.: Über die Autonomie - Ihre Grundlagen und Grenzen -, in: NJW 1955, S.1463-1465

RADBRUCH,Gustav: Rechtsphilosophie, 5.Aufl., nach dem Tode des Verfassers besorgt und biographisch eingeleitet von Erik Wolf, Stuttgart 1956

REICHSREGIERUNG: Begründung der Reichsregierung zum Gewerbesteuergesetz vom 1.Dezember 1936, in: RStBl. 1937, S.693-717

REINHARDT,Fritz: Realsteuerreform, Berlin 1937

RIETDORF,Fritz: Die Finanzverantwortung des Bundes gegenüber den Gemeinden, in: DÖV 1953, S.225-229

- - Zum staatsrechtlichen Lehrbegriff der "mittelbaren Staatsverwaltung", in: DÖV 1959, S.671-674

ROGGE,Klemens: Das neue Gewerbesteuerrecht, Stuttgart und Köln 1951

von ROSEN - von HOEWEL,Harry: Gebühren, Beiträge, Hand- und Spanndienste, in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, 3.Bd. - Kommunale Finanzen und kommunale Wirtschaft -, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, S.454-480

SASSE,Christoph: Die verfassungsrechtliche Problematik von Steuerreformen - Ein Beitrag zur Interpretation der Art.105 und 106 des Grundgesetzes und zur Frage der verfassungsrechtlichen Bestandsgarantien -, in: AöR Bd.85 (1960), S.423-457

SATTLER,Herbert: Gemeindliche Finanzverfassung. Bedeutung gemeindlicher Finanzhoheit für die Selbstverwaltung. In: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, 3.Bd. - Kommunale Finanzen und kommunale Wirtschaft -, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, S.1-30

SCHIEFER,Josef: Die einzelnen Gemeindesteuern, in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, 3.Bd. - Kommunale Finanzen und kommunale Wirtschaft -, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, S.308-345

SCHMIDT,Karl: Die Weitergeltung vorkonstitutioneller Rechtsetzungsermächtigungen, in: NJW 1954, S.249-252

SCHMÖLDERS,Günter: Finanzpolitik, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1955

- - Steuersystem und Steuersystematik, in: Gerloff-Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 2.Bd., 2.Aufl., Tübingen 1956, S.326-334

- - Allgemeine Steuerlehre, 3.Aufl., Berlin 1958; zitiert: SCHMÖLDERS, Steuerlehre

SCHRANIL,Rudolf: Besteuerungsrecht und Steueranspruch, Leipzig und Wien 1925

SCUPIN,Hans Ulrich: Deutscher Bundesstaat und Gleichheitssatz, in: Festschrift für Karl Gottfried Hugelmann, Aalen 1959, S.579-603

STEIN v.,Lorenz: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 5.Aufl., Leipzig 1885/1886

STRICKRODT,Georg: Die Finanzverfassung des Bundes als politisches Problem, Heft 6 der Schriftenreihe der Hochschule Speyer, Tübingen 1951

SURÉN,Friedrich-Karl: Die Gemeindeordnungen in der Bundesrepublik, Bd.II, Gemeindewirtschaftsrecht, Köln-Berlin-München-Bonn 1960

SÜSTERHENN,Adolf: Das Subsidiaritätsprinzip als Grundlage der vertikalen Gewaltenteilung,
in: Vom Bonner Grundgesetz zur gesamtdeutschen Verfassung, Festschrift zum 75.Geburtstag von Hans Nawiasky, herausgegeben von Theodor Maunz, München 1956, S.141-155

TERHALLE,Fritz: Finanzwirtschaft, Jena 1930

- - Die Finanzwirtschaft des Staates und der Gemeinden, Berlin 1948;
zitiert: TERHALLE, Finanzwirtschaft des Staates

THIELE,Friedrich: Realsteuerhebesätze der Gemeinden - Begrenzung und Verkoppelung -,
in: NWB Fach 12, S.81-84;
zitiert: THIELE, Realsteuerhebesätze

- - Die Gewerbesteuer,
in: NWB Fach 5, S.261-382;
zitiert: THIELE, Gewerbesteuer

TIPKE,Klaus - KRUSE,Heinrich Wilhelm: Reichsabgabenordnung,Bd.I, Köln 1961

TRIEPEL,Heinrich: Delegation und Mandat im öffentlichen Recht, Stuttgart und Berlin 1942

TROEGER,Heinrich - VANGEROW,Friedrich: Das Gewerbesteuergesetz vom 1.Dezember 1936, Stuttgart 1937

TYSZKA v.,Carl: Grundzüge der Finanzwissenschaft, 2.Aufl., Jena 1923

VIALON,Friedrich Karl: Haushaltsrecht - Haushaltspraxis -, 2.Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1959

VOGELS,Alois: Die Verfassung für das Land Nordrhein-Westfalen, Handkommentar, Stuttgart und Köln 1951

WACKE,Gerhard: Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit,
in: StW 1947, Sp.22-66

- - Das Finanzwesen der Bundesrepublik - Die Einwirkungen auf Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung im Bonner Grundgesetz -,
in: Beihefte zur Deutschen Rechts-Zeitschrift Nr.13, Tübingen 1950;
zitiert: WACKE, Finanzwesen

WACKE,Gerhard: Die Finanzverfassung,
in: DÖV 1955, S.577-583

WACKERNAGEL,Jacob: Die Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft,
in: Festschrift zum 70.Geburtstag von Ernst Blumenstein, Zürich 1946, S.13-33

WEBER,Werner: Staats- und Selbstverwaltung in der Gegenwart,
Göttinger Rechtswissenschaftliche Studien, Heft 9,
Göttingen 1953;
zitiert: WEBER, Staats- und Selbstverwaltung

- - Die Verfassung der Bundesrepublik in der Bewährung,
Göttingen-Berlin-Frankfurt 1957

WEINSHEIMER,Willi: Auslegung von Ausnahmevorschriften und Vorschriften mit "eindeutigem" Wortlaut,
in: NJW 1959, S.566

WERTENBRUCH,W.: Anmerkung zum Beschluß des BVerfG vom 10.5. 1960 - 2 BvL 76/58 -,
in: DÖV 1960, S.587

WIHTOL,Arved: Die Gewerbesteuer - Gewerbeertragsteuer, Gewerbekapitalsteuer, Lohnsummensteuer -, Praktische Erläuterungen, Wiesbaden 1950

WÖBER,Helmut: Die raumordnungspolitische Bedeutung der Gewerbesteuer,
Heft 39 der Mitteilungen aus dem Institut für Raumforschung, Bad Godesberg 1958

WOLFF,Bernhard: Die Ermächtigung zum Erlaß von Rechtsverordnungen nach dem Grundgesetz,
in: AöR Bd.78, S.194-227

WOLFF,Hans J.:.Rechtsgrundsätze und verfassungsgestaltende Grundentscheidungen als Rechtsquellen,
in: Forschungen und Berichte aus dem öffentlichen Recht, Gedächtnisschrift für Walter Jellinek, München 1955, S.33-52

- - Verwaltungsrecht I, 5.Aufl., München und Berlin 1963;
zitiert: WOLFF, Verwaltungsrecht

WOLFF,Karl: Die Gesetzessprache, Wien 1952

Abkürzungen

AO	= Reichsabgabenordnung vom 22.5.1931 (RGBl. I S.161)
AöR	= Archiv des öffentlichen Rechts, Tübingen
BFH	= Bundesfinanzhof
BStBl	= Bundessteuerblatt: Teil I und II herausgegeben vom Bundesminister der Finanzen; Teil III herausgegeben vom Bundesfinanzhof
DGStZ	= Deutsche Gemeindesteuer-Zeitung, Monatsschrift für das gesamte Gemeindesteuerwesen einschl. Eigenbetriebe, Bonn
DÖV	= Die Öffentliche Verwaltung, Zeitschrift für Verwaltungsrecht und Verwaltungspolitik, Stuttgart
DVBl	= Deutsches Verwaltungsblatt, Köln und Berlin
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte, Bonn
EinfGRealStG	= Einführungsgesetz zu den Realsteuergesetzen vom 1.12.1936 in der Fassung des Gesetzes vom 27.12.1951, BGBl. I S.996
ESVGH	= Entscheidungssammlung Hessischer Verwaltungsgerichtshof - Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg, Karlsruhe
FG	= Finanzgericht
FinArch	= Finanzarchiv, Neue Folge, Tübingen
GemHVO	= Nordrhein-Westfälische Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinden vom 26.1.1954, GS. NW., S.614
GewStG	= Gewerbesteuergesetz vom 1.12.1936 in der Fassung der Bekanntmachung vom 13.9.1961, BGBl. I S.1730
GewStDV	= Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung vom 24.3.1956, BGBl. I S.152
GO-NW	= Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen vom 28.10.1952, GS.NW., S.167
GrStG	= Grundsteuergesetz vom 1.12.1936 in der Fassung der Bekanntmachung vom 10.8.1951, BGBl. I S.519
KStZ	= Kommunale Steuer-Zeitschrift, Fachzeitschrift für das gesamte Gemeindeabgabewesen, Siegburg
MDR	= Monatsschrift für Deutsches Recht, Hamburg
NJW	= Neue Juristische Wochenschrift, München und Berlin

NWB	= Neue Wirtschafts-Briefe, Zeitschrift für Steuer- und Wirtschaftsrecht, Herne
RFH	= Reichsfinanzhof
RStBl	= Reichssteuerblatt, herausgegeben vom Reichsfinanzministerium, Berlin
SMBl NW	= Sammlung des bereinigten Ministerialblattes für das Land Nordrhein-Westfalen, herausgegeben von der Landesregierung Nordrhein-Westfalen, Düsseldorf
StAnpG	= Steueranpassungsgesetz vom 16.10.1934, RGBl. I S.925, in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 1961 vom 13.7.1961, BGBl. I S.981
StuW	= Steuer und Wirtschaft, Berlin-Göttingen-Heidelberg
VVDStRL	= Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Berlin

E i n l e i t u n g

Der Ruf nach einer grundlegenden Reform der Gemeindefinanzen hat seit einiger Zeit ein ungewöhnlich großes Ausmaß angenommen. Wissenschaft, Parteien, Verbände und nicht zuletzt die Gemeinden selbst verlangen oder erwarten vom 4. Bundestag, daß er nun endlich das gemeindliche Finanz- und Steuersystem umfassend ändert. Den mannigfachen Bemühungen um eine "große" Gemeindefinanzreform liegt die allgemeine Überzeugung zu Grunde, die Finanzausstattung der Kommunen entspreche immer weniger den Anforderungen, die seit der Miquelschen Steuerreform von 1893 an ein gut funktionierendes Gemeindefinanzsystem gestellt werden. Es sind dies in erster Linie eine gewisse Beständigkeit und damit im Zusammenhang eine möglichst weitgehende Ausgeglichenheit der gemeindlichen Finanzmassen durch eine verhältnismäßig gleiche Belastung der Größen, die das wirtschaftliche Bild der Gemeinden maßgebend bestimmen, nämlich der Gewerbebetriebe, des Grund und Bodens sowie der Gemeindebürger.

Überblickt man das heutige kommunale Finanz- und Steuersystem, so ist eine starke Abhängigkeit der gemeindlichen Leistungsfähigkeit von dem Aufkommen der Gewerbesteuer festzustellen. Da die Grundsteuer auf der Grundlage der Einheitswerte von 1935 erstarrt ist und eine kommunale Personensteuer nicht besteht, stellt die konjunkturabhängige Gewerbesteuer die einzig bedeutendere Steuer dar, mit der die Gemeinden der Wirtschaftsentwicklung noch verbunden bleiben. Diese Steuer nimmt im Bereich der allgemeinen Deckungsmittel einen überragenden Platz ein. Ihr Anteil an den Steuereinnahmen ist von 1951 bis 1961 von 59 auf nahezu 80 v.H. gestiegen[1]. Sie bildet in den gemeindlichen Haushalten den einzig beweglichen Faktor von Gewicht. Mit ihr sind Quantität und Qualität der von den Gemeinden zu erfüllenden Aufgaben eng verknüpft.

Es entspricht der geradezu ausschlaggebenden Bedeutung

---

1) Vgl. HECKT, Wilhelm: Zur Gemeindefinanzreform, in: DÖV 1962, S.207.

der Gewerbesteuer innerhalb des bestehenden Gemeindefinanzsystems, daß ihr im finanz- und steuerwissenschaftlichen, vor allem aber im kommunalsteuerlichen Schrifttum ein weites Feld eingeräumt ist. Die Frage nach ihrer Rechtfertigung und die Gestaltung ihrer Besteuerungsgrundlage sind häufig Gegenstand gedankenreicher Auseinandersetzungen gewesen. Erstaunlicherweise hat man sich bisher aber kaum oder jedenfalls nicht ausreichend genug mit der steuerlichen Erscheinung beschäftigt, welche die Gewerbesteuer für die Gemeinden zu solch einem wertvollen Baustein in ihrem Finanzgebäude hat werden lassen. Gemeint ist damit der Hebesatz der Gewerbesteuer, den die gemeindlichen Selbstverwaltungsträger in eigener Verantwortung festsetzen. Fragt man in der Praxis nach der steuerrechtlichen und steuertechnischen Einordnung des Hebesatzes und nach den Rechtsgrundlagen seiner Festsetzung durch die Gemeinden, so erhält man nur ausweichende und unbefriedigende Antworten. Rechtsprechung und Rechtslehre haben sich bislang wenig bemüht, die bestehenden Unklarheiten zu beseitigen. Selbst in dem noch nicht ausgetragenen Streit über die Verfassungsmäßigkeit der sogenannten Zweigstellensteuer vermeidet man es mit geringen Ausnahmen, auf die steuerliche Eigenart der Hebesatzfestsetzung einzugehen und zu ihrem normativen Hintergrund vorzudringen, obwohl dies aus methodischen Gründen notwendig wäre. Die Zurückhaltung mag zum Teil daraus erklärlich sein, daß die Grundlagen der kommunalen Festsetzung des Hebesatzes in einer schwer überschaubaren Verbindung von Bundesrecht, (unterschiedlichem) Landesrecht und Gemeinderecht zu suchen sind.

Die nachfolgende Darstellung ist dem Ziele gewidmet, die vorhandene Lücke auszufüllen. Sie soll dazu beitragen, die rechtliche Ordnung des wichtigsten Teilgebiets der gemeindlichen Finanzverfassung deutlicher werden zu lassen und auf diese Weise den Boden für die Diskussionen über eine Gemeindefinanzreform zu verbreitern. Zwar ist die kommunale Festsetzung des Hebesatzes ein Vor-

gang, der die Realsteuern - das sind die Gewerbesteuer und die Grundsteuer (§ 1 Abs.3 AO) - gleichermaßen betrifft. Dennoch beschränkt sich die Untersuchung grundsätzlich auf die Behandlung der Hebesatzfestsetzung bei der Gewerbesteuer, um die durch die Besonderheit der Steuergestaltung bedingte Unterscheidung der Erörterungen nicht noch mehr zu erschweren.

1. T e i l

Die Bedeutung des Gewerbesteuer-Hebesatzes und seiner Festsetzung durch die Gemeinden

I. Der normative Standort des Hebesatzes im Rechtsgefüge der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer wird nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital, ausnahmsweise mit Zustimmung der Landesregierung[1)] nach der Lohnsumme erhoben (§ 6 Abs.1 und 2 GewStG). Bei ihrer Berechnung ist von einem Steuermeßbetrag auszugehen. Dieser ergibt sich durch Anwendung einer Steuermeßzahl (eines Hundert- bzw. Tausendsatzes) auf den Gewerbeertrag, das Gewerbekapital oder die Lohnsumme (§§ 11 Abs.1, 13 Abs.1, 25 Abs.1 GewStG). Die Steuermeßbeträge nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital werden zu einem einheitlichen Steuermeßbetrag zusammengerechnet (§ 14 Abs.1 GewStG). Dem komplizierten Gebilde verschiedenartiger steuertechnischer Hilfsmittel fügt § 16 Satz 1 GewStG im Abschnitt II (Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewer-

---

1) Über die Voraussetzungen für die Erteilung der Zustimmung vgl. in Nordrhein-Westfalen die Verordnung über die Lohnsummensteuer v. 9.12.1952 (GS NW, S.598) und den Runderlaß des Innenministers v. 1.9.1959 (Abschnitt B), SMBl.NW, Gliederungsnr. 611162.

bekapital) - Unterabschnitt 4 (Festsetzung und Erhebung der Steuer) - einen weiteren Begriff hinzu, den das Gesetz mit dem Wort "Hebesatz" umschreibt[1]. Es bestimmt dazu, daß die zu zahlende Gewerbesteuer auf Grund des einheitlichen Steuermeßbetrags (bzw. des Steuermeßbetrags der Lohnsumme) nach dem von der hebeberechtigten Gemeinde beschlossenen Hebesatz festgesetzt und erhoben wird. Für die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer sind die Gemeinden zuständig[2], während den Finanzämtern die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und die Festsetzung der Steuermeßbeträge obliegen[3].

II. Die Aufgabe des Hebesatzes im Rahmen der Gewerbesteuertechnik

1. Ein Deutungsversuch auf der Grundlage des Gewerbesteuergesetzes

Das Gewerbesteuergesetz sagt ausdrücklich nichts darüber aus, welche gedankliche Vorstellung der Gesetzgeber mit dem Begriff "Hebesatz" verbunden hat. Die

---

1) Man begegnet dem Begriff "Hebesatz" auch an anderen Stellen des Gewerbesteuergesetzes, so in den §§ 16 Satz 2, 17 Abs.1 Satz 1, 17 Abs.2 und 25 Abs.4; ferner im § 21 GrStG und in den §§ 2 bis 6 EinfG-RealStG.

2) Vgl. § 5 Abs.1 Satz 1 im Art.III des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuerrechts v. 27.12.1951, BGBl.I S.996.

3) Vgl. § 18 Nr.1 AO. - Zur Spaltung des Gewerbesteuerverfahrens in das den Finanzämtern übertragene Meßbetragsverfahren und das von den Gemeindebehörden zu erledigende Steuerfestsetzungs- und Einziehungsverfahren siehe eingehender bei GOLDMANN,Günther: Das Mitwirkungsrecht der Gemeinden bei der Gewerbesteuerfestsetzung, in: DGStZ 1953, S.161-163, und HARTZ: Zur Stellung der Gemeinden im Gewerbesteuerverfahren, in: Der Betrieb 1962, S.681/682.

systematische Einordnung des Hebesatzes in den Abschnitt II - Unterabschnitt 4 - des Gewerbesteuergesetzes legt die Vermutung nahe, ihm komme eine Aufgabe erst in dem auf die Steuerverwirklichung gerichteten Verwaltungsverfahren zu. Diese Vermutung wird hervorgerufen durch die gesetzliche Benennung des Unterabschnitts 4 mit den Worten "Festsetzung und Erhebung der Steuer", mit denen regelmäßig die Tätigkeit der Finanzbehörden gekennzeichnet wird, die der unmittelbaren Durchsetzung des Steueranspruchs gewidmet ist[1]. Bedenken gegen die Zuordnung des Hebesatzes zum Bereich der verwaltenden Betätigung auf dem Gebiete der Gewerbebesteuerung ergeben sich aus dem Wortlaut des § 16 Satz 1 GewStG. Denn danach wird die Gewerbesteuer "auf Grund des einheitlichen Steuermeßbetrags ... nach dem Hebesatz festgesetzt und erhoben". Daraus wird deutlich, daß der Hebesatz als Verbindungsstück zwischen dem Meßbetrag und dem Steuerbetrag eingeschoben ist und ein der Steuerfestsetzung sowie Steuererhebung zeitlich vorhergehendes Faktum bildet. Damit gliedert ihn § 16 Satz 1 GewStG entgegen der abschnittsweisen Aufteilung des Gesetzes in das technische Gefüge der Gewerbesteuer ein. Mit dieser Feststellung erschöpfen sich die Hinweise, die dem Gewerbesteuergesetz über die steuerliche Funktion des Hebesatzes entnommen werden können. Das Gesetz gibt keine eindeutige Antwort auf die Frage, welche Aufgabe er im komplexen Gebilde der Gewerbesteuer zu erfüllen hat.

Rechtsprechung und Rechtslehre gehen seiner genauen Einordnung regelmäßig aus dem Wege. Sie begnügen sich zumeist mit allgemein gehaltenen Ausdrucks-

---

1) Vgl. HENSEL, Albert: Steuerrecht, 3. Aufl., Berlin 1933, S. 105 und 145 ff.

weisen wie derjenigen, daß der Hebesatz die "Grundlage für die Steuererhebung ist"[1], oder wiederholen den Wortlaut des Gesetzes in abgewandelter Form[2].

In tatsächlicher Hinsicht ist der Hebesatz eine Rechnungsgröße, ein Hundertsatz, den die Gemeinden jährlich bestimmen. Sie wenden ihn zur Berechnung der Gewerbesteuer auf den einheitlichen Steuermeßbetrag an, der ihnen vom Finanzamt in einem sog. Gewerbesteuermeßbescheid[3] für den einzelnen Steuerfall mitgeteilt wird[4]. Auch die Kenntnis dieses tatsächlichen Vorgangs vermag keinen Aufschluß über den Platz zu vermitteln, den der Hebesatz im technischen Erscheinungsbild der Gewerbesteuer einnimmt. Um darüber etwas Näheres zu erfahren, ist notwendig, auf die allgemeinen rechtstechnischen Hilfsmittel einzugehen, deren sich das Steuerrecht zum Zwecke des Vollzugs der Besteuerung bedient. Es muß versucht

---

1) So der BFH im Urteil v. 11.7.1961, BStBl.III S.407 ff (408 rechte Spalte).

2) Vgl. LENSKI in: Lenski/Steinberg, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, Köln 1957/1960, § 16 Anm. 1-4; BLÜMICH/BOYENS/STEINBRING/KLEIN: Gewerbesteuergesetz, Kommentar, 7.Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1961, § 16 Anm.1 und 2; THIELE, Friedrich: Die Gewerbesteuer, in: NWB, Fach 5, S.348; derselbe: Realsteuerhebesätze der Gemeinden - Begrenzung und Verkoppelung -, in: NWB, Fach 12, S.81 ff; MÜTHLING, Hans: Gewerbesteuergesetz, Kommentar, München und Berlin 1954, § 16 Anm.1 und 2; ROGGE, Klemens: Das neue Gewerbesteuerrecht, Stuttgart und Köln 1951, § 16 Anm.1 und 2; WIHTOL, Arved: Die Gewerbesteuer, Wiesbaden 1950, S.40 und 75; SCHIEFER, Josef: Die einzelnen Gemeindesteuern, in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, 3.Bd., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, S.315; FROBÖSS, Eckhard: Kommunale Steuern und Umlagen, Gemeindesteuern - Allgemeines -, in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, 3.Bd., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, S.304; für das Grundsteuerrecht siehe GÜRSCHING/STENGER: Grundsteuergesetz, Kommentar, München und Berlin 1959, § 21 Anm.2.

3) § 212a Abs.1 AO.

4) § 212b Abs.1 AO. - Der Gewerbesteuermeßbescheid

werden, durch eine Gegenüberstellung der verschiedenen Elemente der Gewerbesteuer mit denen einer generellen Steuergestaltung herauszufinden, welchen Steuerbestandteil der Hebesatz verkörpert.

2. Die steuertechnische Einordnung des Hebesatzes anhand der allgemeinen Steuermerkmale

Gemäß § 1 Abs.1 Satz 1 AO sind Steuern "einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlichrechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft". Diese Legaldefinition des Steuerbegriffs läßt in Verbindung mit § 3 Abs.1 StAnpG ("Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft") erkennen, daß Ausgangspunkt jeder Steuererhebung der steuergesetzliche Tatbestand ist[1]. Der Steuertatbestand umfaßt "die Gesamtheit der in den materiellen Steuerrechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkretem Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen eintreten sollen"[2]. Er ist gleichsamt "das abstrakte Spiegelbild des konkreten 'Sachverhalts'"[3].

---

ist für die Gemeinden bindend. Sie müssen ihn ihren Steuerfestsetzungen zu Grunde legen, und zwar auch dann, wenn er noch angefochten werden kann (§ 212b Abs.2 AO).

1) v.WALLIS, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen, 1.-4.Aufl., Köln 1951/1960, § 3 StAnpG Anm.2 und 3; KRUSE, in: Tipke/Kruse, Reichsabgabenordnung, Bd.I, Köln 1961, § 1 Anm.13; derselbe: Gesetzmäßige Verwaltung, tatbestandsmäßige Besteuerung, in: Felix, Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, Düsseldorf 1960, S.109 ff.

2) HENSEL, Steuerrecht, S.57.

3) HENSEL, Steuerrecht, S.57.

Sein Hauptelement ist neben den Subjekten des Steuerschuldverhältnisses (dem Steuergläubiger und dem Steuerschuldner) die gegenständliche Grundlage der Besteuerung: das Steuerobjekt. Das sind "Vorkommnisse des Rechts- oder Wirtschaftslebens, die als Tatbestandselemente steuerbegründend sein sollen"[1]. Regelmäßig wird das Steuerobjekt in einer besonders umschriebenen Gestaltung (den Bemessungsgrundlagen[2]) der zahlenmäßigen Bemessung des Steuerbetrags zu Grunde gelegt. Die Bemessungsgrundlagen stellen "bestimmte Eigenschaften oder Merkmale eines Abgabeobjekts (dar), die der Gesetzgeber als für die Berechnung des geschuldeten Abgabebetrages maßgebend

---

1) HENSEL, Steuerrecht, S.73. - Vielfach wird der Ausdruck "Tatbestand" ("Steuertatbestand") synonym mit "Steuerobjekt" verwendet (vgl. z.B. bei BLUMENSTEIN, Ernst: System des Steuerrechts, 2.Aufl., Zürich 1951, S.96/97: "Er (sc. der Tatbestand) stellt nicht nur die äußere Veranlassung der Besteuerung dar, sondern zugleich auch ihre gegenständliche Grundlage und wird daher als Steuerobjekt bezeichnet"; in gleicher Richtung FLEINER, Fritz: Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, 8.Aufl., Tübingen 1928, S.423). Gegen eine solche Identifizierung von Tatbestand und Steuerobjekt, welche die von Werner APRATH (Zur Lehre vom steuerlichen Tatbestand, in: Gegenwartsfragen des Steuerrechts, Festschrift für Armin Spitaler, Köln 1958, S.127-134) aufgezeigte terminologische Sprachverwirrung bezüglich des Begriffs "Tatbestand" um ein weiteres vermehrt, wendet sich zutreffend WACKERNAGEL, Jacob: Die Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft, in: Festschrift für Ernst Blumenstein, Zürich 1946, S.13 ff (24/25).

2) HENSEL, Steuerrecht, S.59 und 82, bedient sich des Wortes "Steuermaßstab", das auch im Umsatzsteuergesetz (§§ 5,6) v. 16.10.1934, RGBl.I S.942, in der Fassung des 11. Änderungsgesetzes v. 16.8.1961, BGBl.I S.1330, Aufnahme gefunden hat.

erklärt"[1]. Bei einer Steuer mit einem Abgabeobjekt, das als solches einen bestimmten wirtschaftlichen Wert verkörpert, erstrecken sich die Bemessungsgrundlagen auf den wirtschaftlichen Wert des Objekts (Wertbemessung)[2]. In diesen Fällen ist es notwendig anzuordnen, "in welcher Gestaltungsform ... das Objekt für die Bemessung in Betracht zu ziehen ist (sog. Bemessungsfaktoren)"[3].

Den Schlußfaktor der Abgabenbemessung bildet das Steuermaß: die vorgeschriebene Art und Weise der Festsetzung des Steuerbetrags[4]. Das Steuermaß zerfällt grundsätzlich in zwei Bestandteile - die Steuereinheit und den Steuersatz. Dabei kommt das stärkere Gewicht dem Steuersatz zu, d.h. demjenigen Geldbetrag, "anhand dessen der Gesetzgeber die Steuer von einem bestimmten Steuerobjekt berechnet wissen will"[5]. Äußerlich ist der Steuersatz als ein fester Geldbetrag oder eine Verhältniszahl aufgebaut. Für seine technische und funktionelle Gestal-

---

1) BLUMENSTEIN, Ernst: Die Rechtsordnung der öffentlichen Finanzwirtschaft, in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 1.Bd., 2.Aufl., Tübingen 1952, S.119. - In der älteren finanzwissenschaftlichen Literatur werden Steuerbemessungsgrundlagen und Steuerobjekt zum Teil gleichgesetzt (vgl. u.a. v.EHEBERG, Karl Theodor: Finanzwissenschaft, 18. und 19.Aufl., Leipzig und Erlangen 1922, S.183). Übereinstimmend mit GERLOFF, Wilhelm: Die öffentliche Finanzwirtschaft, Bd.I, 2.Aufl., Frankfurt a.M. 1948, S.172, weist Blumenstein (a.a.O., S.118) mit Recht darauf hin, daß juristisch zwischen beiden Elementen unterschieden werden muß.

2) BLUMENSTEIN, Rechtsordnung, S.120.

3) BLUMENSTEIN, Rechtsordnung, S.120.

4) Vgl. BLUMENSTEIN, System, S.192; ferner HERZOG, Richard: Finanzwissenschaft, Wiesbaden 1952, S.62 ff (68/69); SCHMÖLDERS, Günter: Allgemeine Steuerlehre, 3.Aufl., Berlin 1958, S.71.

5) BLUMENSTEIN, System, S.192.

tung sind in erster Linie die Natur des Steuerobjekts und dessen Bemessungsmöglichkeit ausschlaggebend. Bei "Abgaben mit Wertbemessung" drückt er sich in eindeutigen oder variablen Prozenten oder Promillen des Wertes der Steuereinheiten aus. Eindeutige Steuersätze bestehen in einem endgültig festgesetzten Bruchteil des errechneten Wertes, unabhängig von dessen Höhe (sog. proportionale Steuer). Variable Steuersätze steigen oder fallen mit zunehmender Höhe des Wertes der Steuereinheiten (Steuerprogression oder Steuerregression[1]) bzw. gehen von einem Höchstsatz aus, der sich mit vermindernder Größe des Wertes prozentual ermäßigt (Steuerdegression).

Die vorstehende Skizzierung eines allgemeinen Steuertatbestandes entwirft ein rechtstechnisches Gebilde, dessen objektive Grundlagen in den Elementen Steuerobjekt, Steuerbemessungsgrundlagen und Steuermaß (aufgeteilt in Steuereinheiten und Steuersatz) verankert sind. An diese Grundkonzeption ist regelmäßig die Einteilung in Abschnitte und Unterabschnitte in den Steuergesetzen angelehnt[2]. Der Gesetzgeber bringt vielfach schon in der Formulierung der Abschnittsüberschriften zum Ausdruck, welchen allgemeinen Steuerbestandteil er im nachfolgenden

---

1) Die Abnahme des variablen Steuersatzes mit zunehmender Größe des Wertes bezeichnet BLUMENSTEIN, Rechtsordnung, S.121, unrichtigerweise als Steuerdegression. - Zu den verschiedenen Erscheinungsformen des Steuersatzes und zur allgemeinen Steuertariflehre vgl. SCHMÖLDERS, Steuerlehre, S.71 ff.

2) Vgl. z.B. das Umsatzsteuergesetz v. 16.10.1934, RGBl.I S.942, in der Fassung des 11.Änderungsgesetzes v. 16.8.1961, BGBl.I S.1330, und das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung v. 13.9.1961, BStBl.I S.655.

Gesetzesabschnitt (Unterabschnitt) normativ umschreibt[1]. Dadurch gibt er dem Interpreten ein brauchbares Hilfsmittel an die Hand, die einzelnen, in den zahlreichen Steuergesetzen verschiedenartig ausgeprägten Steuerfaktoren aufzuspüren und zu einem dem Grundschema angepaßten Gebäude zusammenzufügen. Im Gewerbesteuergesetz fehlt eine derart ausgerichtete Anordnung der Gesetzesabschnitte. Es gliedert sich in 8 Haupt- und 4 Unterabschnitte, die von ihrer Überschrift her demjenigen wenig zu sagen vermögen, der - die steuertechnische Grundkonstruktion vor Augen - bemüht ist, die existenziellen Bestandteile der Gewerbesteuer aufzufinden.

Immerhin weist das Gewerbesteuergesetz wenigstens in den Überschriften dreier Paragraphen auf zwei wesentliche Elemente des allgemeinen Steuertatbestandes hin: im § 2 auf den Steuergegenstand und in den §§ 6 und 23 auf die Besteuerungsgrundlagen. Nach § 2 Abs.1 Satz 1 GewStG ist Steuergegenstand oder Steuerobjekt der Gewerbesteuer jeder stehende und im Inland betriebene Gewerbebetrieb. Die §§ 6 Abs.1 und 2 sowie 23 Abs.1 GewStG bestimmen als Besteuerungsgrundlagen oder - was inhaltlich gleichbedeutend ist - als Bemessungsgrundlagen[2] den Gewerbeertrag, das Gewerbekapital und gegebenenfalls die Lohnsumme. Sie erfassen damit das Objekt der Gewerbesteuer in Gestaltungsformen, die sich auf den wirtschaftlichen Wert des gewerblichen Betriebs beziehen. Das Gesetz

---

1) Das Umsatzsteuergesetz bietet dafür ein ausgezeichnetes Beispiel.

2) Über die Identität der Begriffe Besteuerungsgrundlagen und Bemessungsgrundlagen vgl. STRICKRODT, in: Bühler/Strickrodt, Steuerrecht, Bd.I - Allgemeines Steuerrecht -, 1.Halbband, 3.Aufl., Wiesbaden 1959, S.71.

sieht mehrere Bemessungsgrundlagen vor, um durch ihre Kombination (wenigstens derjenigen von Gewerbeertrag und Gewerbekapital) für die Steuerpflichtigen einen gewissen inneren Steuerausgleich herbeizuführen und für die steuerberechtigten Gemeinden die Konjunkturempfindlichkeit der Steuer zu vermindern[1].

Vergeblich sucht man im Gewerbesteuergesetz nach den allgemeinen Begriffsbezeichnungen der Steuermaßfaktoren, der "Steuereinheit" und dem "Steuersatz". Man erwartet, diesen Begriffen dort zu begegnen, wo der Gesetzgeber die Art und Weise festgelegt hat, nach der die Gewerbesteuer zu berechnen und festzusetzen ist. Im Zusammenhang mit der rechnerischen Ermittlung des Gewerbesteuerbetrags verwendet der Gesetzgeber in den §§ 11, 13, 14, 16 und 25 GewStG jedoch nicht die Formulierungen "Steuereinheit" und (oder) "Steuersatz", sondern die Wörter "Steuermeßzahl", "Steuermeßbetrag" und "Hebesatz". Die Verbindung dieser Wörter mit dem Vorgang der Steuerberechnung läßt die Annahme zu, daß sie ihrem materiellen Gehalt nach zum Bereich des Steuermaßes gehören. Bei vordergründiger Betrachtung ist aber nicht festzustellen, welche Funktionen Steuermeßzahl, Steuermeßbetrag und Hebesatz innerhalb des Steuermaßes ausüben sollen. Ein Blick zurück in die preußische Verordnung über die vorläufige Neuregelung der Gewerbesteuer vom 23.November 1923[2], aus der das Gewerbesteuergesetz vom 1. Dezember 1936 und damit unser gegenwärtiges Gewerbesteuergesetz hervorgegangen ist,

---

1) Vgl. BLÜMICH/BOYENS/STEINBRING/KLEIN, § 6 Anm.1 Abs.4; METZ, Matthias: Gewerbesteuergesetz vom 1. Dezember 1936, Kommentar, München-Berlin-Leipzig 1937, § 6 Anm.2; REINHARDT, Fritz: Realsteuerreform, Berlin 1937, S.62/63; SCHIEFER, S.313.

2) Pr.GS 1923, S.519.

scheint die Behauptung zu rechtfertigen, die Steuermeßzahl stelle den Steuersatz der Gewerbesteuer dar. Denn in der genannten Verordnung waren die unseren heutigen Bestimmungen über die Steuermeßzahl und den Steuermeßbetrag entsprechenden Vorschriften (§§ 11 ff der Verordnung) mit der Formulierung "Steuersätze" überschrieben. Bei einer derartigen Qualifizierung der Steuermeßzahl als Steuersatz hätte man Ottmar Bühler zur Seite, der in seinem Werk über das Einzel-Steuerrecht - freilich ohne nähere Begründung - die Steuermeßzahl dem Steuersatz gleichsetzt[1]. Man befände sich auf einer Linie mit Friedrich Thiele, der in seiner Gewerbesteuerdarstellung Steuermeßzahl und Steuermeßbetrag unter der Überschrift "Tarif der Gewerbeertragsteuer" bzw. "Tarif der Gewerbekapitalsteuer" erörtert und den Hebesatz unter dem Gliederungspunkt "Veranlagung und Erhebung der Steuer" erwähnt[2]. Die Kennzeichnung der Steuermeßzahl als Steuersatz entspricht jedoch nicht ihrem tatsächlichen Wesen und ihrer Aufgabe im System der Gewerbesteuer. Das gilt ebenso für den ihr zugehörigen Begriff "Steuermeßbetrag"[3].

Die Wortfassung beider Begriffe (Steuer-"meßzahl", -"meßbetrag") weist sie als Bemessungsfaktoren oder,

---

1) Vgl. BÜHLER, Ottmar: Steuerrecht, Bd.II - Einzel-Steuerrecht-, 3.Aufl., Wiesbaden 1958, S.195, 197 und 204; ebenso HORSTER, S.93.

2) THIELE, Gewerbesteuer, S.335, 346 und 348.

3) Steuermeßbetrag und Steuersatz werden als identisch angesehen in der Denkschrift der BUNDESVEREINIGUNG DER KOMMUNALEN SPITZENVERBÄNDE: "Der Angriff auf die Gewerbesteuer und seine Wirkung auf die Gemeinden und ihre Bürger", Federführung: Deutscher Städtetag, Köln-Marienburg, S.26.

um näher an der gesetzlichen Umschreibung zu bleiben und eine deutliche Abgrenzung gegenüber den Bemessungsgrundlagen zu treffen, besser gesagt als Berechnungsfaktoren aus. Der eine oder andere von ihnen oder beide zusammen bildeten nur dann den Steuersatz der Gewerbesteuer, wenn sie Rechnungsgrößen wären, durch deren Anwendung auf die steuertechnischen Gestaltungsformen des Steuerobjekts "Gewerbebetrieb" die Steuer nach dem Willen des Gesetzgebers unmittelbar berechnet werden soll. Nach § 11 Abs.1 Satz 2 GewStG ist die Steuermeßzahl ein Hundertsatz bzw. nach §§ 13 Abs.1 Satz 2 und 25 Abs.1 Satz 2 GewStG ein Tausendsatz, also ein Berechnungskoeffizient, der zu dem zahlenmäßigen Ergebnis der Bemessungsgrundlagen (Gewerbeertrag, Gewerbekapital oder Lohnsumme) in Beziehung gesetzt wird. Dies aber nicht zu dem Zwecke, dadurch unmittelbar den Steuerbetrag auszuwerfen, sondern lediglich mit dem Ziele, eine einheitliche Unterlage - den Steuermeßbetrag - für die weitere Steuerberechnung bei den Gemeinden zu schaffen. Daraus ergibt sich, daß weder Steuermeßzahl noch Steuermeßbetrag diejenigen technischen Mittel sind, mit deren Hilfe nach dem Gesetz die Gewerbesteuer als solche endgültig festgestellt wird. Sie sind vielmehr Elemente des Gewerbesteuerrechts, die sich noch im Vorfeld der eigentlichen Steuerberechnung bewegen. Weder die Steuermeßzahl noch der Steuermeßbetrag vereinigen in sich die Wesensmerkmale eines Steuersatzes. Sie können deswegen diesen Bestandteil des Steuermaßes nicht ausfüllen[1]. Sie dürfen aber auch nicht mit den

1) Vgl. dazu die amtliche Begründung zum Entwurf eines Steuervereinheitlichungsgesetzes in:Reichstagsdrucksache Nr. 568, IV. Wahlperiode 1928/1929, S.62: "Die Steuermeßzahl ist nicht etwa ein Steuersatz"; ferner ebendort auf S.117. - Siehe auch METZ, § 11 Anm.1b, und zum Steuermeßbetrag: HENSEL, Steuerrecht, S.261: "Die Steuermeßbeträge bilden ... keinen echten Steuertarif."

"Steuereinheiten", d.h. mit den Werteinheiten der Bemessungsgrundlagen gleichgesetzt werden, "deren jede Anlaß für eine einheitliche Rechtsfolge geben soll"[1]. Das Gewerbesteuergesetz enthält im § 11 Abs.2 Ziff.1 eine Zerlegung des Gewerbeertrags in sechs verschiedene Werteinheiten. Es hat diese eine Besteuerungsgrundlage in einer Weise gestaltet, die erkennen läßt, daß die gestaffelten Werteinheiten eine zweckbestimmte[2] Ausprägung der Besteuerungsgrundlage darstellen, folglich nur mit ihr, nicht aber mit anderen selbständigen Erscheinungsformen des Steuermaßes verbunden werden können.

Steuermeßzahl und Steuermeßbetrag sind von der allgemeinen Steuertechnik abweichende und nur für das Realsteuerwesen geltende Bausteine im Tarifgebäude. Das daran Verwirrende ist nicht so sehr ihre technische Einzigartigkeit als vielmehr der nach tariflichen Grundsätzen gestaltete äußere Aufbau der Steuermeßzahl. Dieser Weg schien dem Gesetzgeber der geeignetste zu sein, die staatlichen Interessen nach einer Vergleichbarkeit der Belastungshöhen im gesamten Hoheitsgebiet und die aus finanz- sowie sozialpolitischen Erwägungen vorzunehmenden tariflichen Steuerabstufungen einheitlich zu verwirklichen[3]. Bei einer anderen Besteuerungsmethode müßten

---

1) HENSEL, Steuerrecht, S.60.

2) Nach HENSEL, Steuerrecht, S.60, soll die Zerlegung in Werteinheiten den Zweck haben, den finanzpolitischen Gedanken der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch Progression oder Degression zu verwirklichen.

3) Vgl. die amtliche Begründung zum Entwurf eines Steuervereinheitlichungsgesetzes, a.a.O., S.62; FUCHS, Herbert: Die Realsteuergesetze, Kommentar, Eberswalde-Berlin-Leipzig 1938, S.75.

die Gemeinden angehalten werden, ihre Hebesätze in einem vom Staat vorgeschriebenen Verhältnis zu staffeln. Das aber würde in jeder Gemeinde zu einer Vielzahl von unterschiedlichen Hebesatzfestsetzungen führen. Bei der gewählten Art und Weise braucht lediglich ein Hebesatz für jede Steuergruppe[1] bestimmt zu werden, weil der Steuermeßbetrag alle Tarifabstufungen in sich aufnimmt. Demgemäß stattete man die Steuermeßzahl der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag als einen proportionalen Tarif (5 v.H.) mit einer 5stufigen Degression bei natürlichen Personen und Personengesellschaften aus (§ 11 Abs.2 Ziff.1 GewStG).

Die hiergegen besonders von Horster[2] erhobenen verfassungsrechtlichen und steuerrechtlichen Bedenken vermögen die Rechtsgültigkeit des § 11 Abs.2 Ziff.1 GewStG nicht zu erschüttern. Der BFH[3] hat überzeugend dargelegt, daß die unterschiedliche Steuermeßzahlfestsetzung für natürliche Personen und Personengesellschaften einerseits sowie für Kapitalgesellschaften andererseits nicht dem im Art.3 Abs.1 GG normierten Gleichheitsgrundsatz widerspricht. Die

---

1) Als Gruppen sind zu unterscheiden: Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und -kapital, Gewerbesteuer nach der Lohnsumme; bei der Grundsteuer: die Steuer von den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, die Steuer von den Grundstücken.

2) HORSTER, S.94: "Zwei Verstöße beinhaltet ... § 11. So ist die steuerliche Gleichbehandlung ... nicht gewahrt, ... (darüber hinaus wird) eine Progression in die Besteuerung hinein(ge-)tragen. Das sind Tatbestände, die dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer vom Ertrag völlig zuwiderlaufen." - Im gleichen Sinne die Ausführungen in der auf S.13 (FN.3) genannten Denkschrift der Bundesvereinigung der Kommunalen Spitzenverbände auf S.26 und in der vom Deutschen Städtetag herausgegebenen Broschüre "Gewerbesteuer-Senkung?", Köln 1956, S.26.

3) Urteil v. 15.4.1959 - I 18/59 -, nicht veröffentlicht, verwertet bei Thiele, Gewerbesteuer, S.335.

gegen die progressive Besteuerung gerichtete Kritik verkennt das Wesen der Steuer "als einer historischen, d.h. im Flusse befindlichen Erscheinung"[1], die dem Einfluß sozialer und politischer Strömungen weithin ausgesetzt ist. Richtig ist, daß mit der Gewerbesteuer in ihrer idealen Form der Progressionsgedanke nicht im Einklang steht[2]. Der allgemeine Funktionswandel der Steuer von einem ausschließlichen Finanzbedarfsdeckungs- zu einem auch "sozial- und wirtschaftspolitischen Ordnungsmittel"[3] sowie die enge Verknüpfung der Gewerbesteuer mit der Einkommensteuer haben aber die erstgenannte in ihrer Wirklichkeit immer mehr subjektiviert und dadurch der Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse im Wege der Steuermeßzahlstaffelung zum Durchbruch verholfen[4]. Ein sich dagegen wendendes Bemühen ist zur Erfolglosigkeit verurteilt, weil es am wahren Wesen der geschichtlich gewachsenen Gewerbesteuer vorbeigeht.

Kommen weder Steuermeßzahl noch Steuermeßbetrag als Steuersatz der Gewerbesteuer in Betracht, so verbleibt als letztes Element, um diesen für jede Steu-

---

1) GERLOFF, Wilhelm: Steuerwirtschaftslehre, in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 2.Bd., 2.Aufl., Tübingen 1956, S.286.

2) BICKEL, Wilhelm: Ertragsteuern, in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 2.Bd., 2.Aufl., Tübingen 1956, S.437; GERLOFF, Steuerwirtschaftslehre, S.292.

3) So GERLOFF, Steuerwirtschaftslehre, S.286; vgl. auch STRICKRODT, in: Bühler/Strickrodt, Steuerrecht, Bd.I, 2.Halbband, 3.Aufl., Wiesbaden 1960, der auf S.656 von einer Tendenz zu einer "Ökonomisierung der Besteuerung" spricht.

4) Vgl. dazu eingehend BICKEL, Ertragsteuern, S.404, 418 und 437. - Zur geschichtlichen Entwicklung der Steuerstaffelung, insbesondere zur Herkunft des Progressionsgedankens aus der Sozialreform siehe SCHMÖLDERS, Steuerlehre, S.39 ff.

er notwendigen technischen Bestandteil auszufüllen, der Hebesatz. Diese sich nunmehr mit einer gewissen Zwangsläufigkeit ergebende Folge vermag aber nur dann zu überzeugen, wenn der Hebesatz tatsächlich die Begriffsmerkmale eines Steuersatzes enthält. Das heißt, er müßte die Berechnungsziffer sein, anhand deren der Gesetzgeber die Gewerbesteuer unmittelbar berechnet wissen will. Wie bereits erwähnt, ist der Hebesatz ein von den Gemeinden zu bestimmender Hundertsatz, also ein Berechnungskoeffizient. Wenn auch seine Gestaltung im Gesetz nicht ausdrücklich festgelegt ist, so folgt doch aus dem Charakter der Gewerbesteuer als einer Bemessungssteuer[1], daß er nur in einer Verhältniszahl bestehen kann[2]. In der Praxis wird mit seiner Hilfe unmittelbar der für die Veranlagung maßgebende Gewerbesteuerbetrag errechnet. Diese tatsächliche Handhabung entspricht der steuertechnischen Aufgabe, die dem Hebesatz nach dem Willen des Gesetzes zukommt, wie er im § 16 Satz 1 GewStG normiert ist. Das zu erkennen, bereitet nunmehr keine Schwierigkeiten, nachdem die übrigen objektiven Faktoren, insbesondere die Steuermeßzahl und der Steuermeßbetrag, ihrer Zweckbestimmung gemäß in das technische Gefüge der Gewerbesteuer eingeordnet worden sind. Eine Besonderheit ist es, daß der Hebesatz nicht unmittelbar zu dem zahlenmäßigen Wert der Bemessungsgrundlagen in Bezug gesetzt wird, sondern in den Steuermeßbetragen seinen Berechnungs-

---

1) Zum Begriff der Bemessungssteuer vgl. BLUMENSTEIN, System, S.140; derselbe, Rechtsordnung, S.120.

2) In der ursprünglichen Fassung des § 16 Satz 1 GewStG (v. 1.12.1936, RGBl.I S.979) stand das Wort Hundertsatz vor dem Klammerzusatz Hebesatz. Erst bei der Neuverabschiedung des § 16 im Art.I Nr.16 des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuerrechts v. 27.12.1951 (BGBl.I S.996) ist der Ausdruck Hundertsatz fortgelassen worden.

grund findet. Sie steht seiner Qualifizierung als Steuersatz nicht entgegen, weil sie - wie dargelegt - auf sachlichen Gründen beruht.

Nach dem Ausgeführten ist festzustellen: Der im § 16 Satz 1 und an anderen Stellen des Gewerbesteuergesetzes verwendete Begriff "Hebesatz" gehört zum steuertechnischen Gebilde der Gewerbesteuer. Er ist ihr Steuersatz. Wenn die Gemeinden den Hebesatz festsetzen, konkretisieren sie für ihren Bereich den Hauptbestandteil des Steuermaßes der Gewerbesteuer, den Steuersatz[1].

3. Über die Verschiedenheit von Hebesatz und Steuerzuschlag

Die Bezeichnung "Hebesatz" ist vom Reichsgesetzgeber erst im Zuge der Realsteuerreform von 1936 in das Gewerbesteuer- (und Grundsteuer-)recht aufgenommen worden. Bei der anfänglichen Eingliederung der Gewerbesteuer in das kommunale Finanzsystem[2] vollzog sich

---

1) Das gilt entsprechend für den Hebesatz der Grundsteuer.

2) Die Gewerbesteuer wurde zuerst in Preußen durch königliches Edikt v. 2.11.1810 (pr.GS S.79 - bei HORSTER, S.12, unrichtig mit dem Datum vom 2.September 1810 verbunden) nach dem Vorbild der französischen Patentsteuer als Staatssteuer eingeführt. Die anderen deutschen Länder erhoben die Steuer wenig später nach der preußischen Methode. Mit fortschreitender industrieller Entwicklung genügte die auf äußeren Merkmalen aufgebaute Gewerbesteuer (sog. Merkmalbesteuerung, vgl. dazu BICKEL, Ertragsteuern, S.415 ff; SCHMÖLDERS, Günter: Steuersystem und Steuersystematik, in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 2.Bd., 2.Aufl., Tübingen 1956, S.327) immer weniger den Ansprüchen, die aus sozialpolitischen, fiskalischen und steuertechnischen Gründen an ein ordnungsgemäß funktionierendes staatliches Steuersystem gestellt wurden. Sie sank in der 2.Hälfte des 19.Jahrhunderts zu einer Steuer zweiten Ranges herab. Die an ihre Stelle tretende Einkommensteuer ermöglichte es dem Staat, die Gewerbe-

die Besteuerung nach der gesetzlichen Umschreibung "in (von der Gemeinde zu beschließenden) Prozenten der vom Staate veranlagten Gewerbesteuer"[1], die diesem gegenüber "außer Hebung gesetzt" worden war[2]. Ein solch eigenartiger Weg wurde damals für erforderlich gehalten, "weil bei der Schwierigkeit, besondere ... Gewerbesteuern in den Gemeinden einzuführen, den Gemeinden Gelegenheit gegeben werden mußte, mindestens zunächst noch Gemeindesteuern in der Form von Zuschlägen zu den vom Staate veranlagten Realsteuern zu erheben"[3]. Außerdem sollte eine sachgemäße Steuerbewirtschaftung durch staatliche Normen gewährleistet werden, "die einerseits der Entwicklung des kommunalen Abgabenrechts bestimmte Richtung wiesen, andererseits aber durch ihre Elastizität der gemeindlichen Selbstverwaltung die Aufgabe stellten, das für sie geschaffene Steuersystem nach Maßgabe ihrer örtlichen Verhältnisse individuell auszugestalten"[4]. Nach dem 1. Weltkrieg verfeinerte Preußen die Methode der Gewerbebesteuerung. Nunmehr

---

steuer auf die Gemeinden zu übertragen. Dieser Vorgang vollzog sich in Preußen während der Miquelschen Steuerreform von 1893. Dabei spielte eine nicht unerhebliche Rolle die Vorstellung vom sog. Äquivalenzprinzip, nach dem die Gewerbesteuer (neben der Grundsteuer) auf dem Grundsatz von Leistung und Gegenleistung beruht, weil sie "ein Äquivalent für die Lasten (ist), die der Allgemeinheit infolge des Vorhandenseins von Grundeigentum und Gewerbebetrieb erwachsen" (FROBÖSS, S.297). Dazu und über die Fragwürdigkeit dieses Prinzips zur Rechtfertigung der Realbesteuerung vgl. BICKEL, Ertragsteuern, S.420 und 424 f; FROBÖSS, S.296 ff; BLÜMICH/BOYENS/STEINBRING/KLEIN, Einl. S.XIX; HOG in: Hog/Arens, Die preußische Gewerbesteuer, Berlin 1924, S.3.

1) § 30 Kommunalabgabengesetz v. 14.7.1893, pr.GS S.152.

2) Vgl. § 1 des Gesetzes wegen Aufhebung direkter Staatssteuern v. 14.7.1893, pr.GS S.119.

3) HOG in: Hog/Arens, S.2.

4) HAEKEL, Gotthold: Kommunalabgabengesetz vom 14. Juli 1893 nebst Änderungen und Ergänzungen durch Reichs- u. Landesgesetzgebung, Halle/S. und Berlin 1933, S.II.

war den Gemeinden "die Erhebung von Hundertsätzen (Zuschlägen) von den (staatlich veranlagten) Steuergrundbeträgen gestattet"[1].

Vergleicht man die Tätigkeit der Gemeinden, die auf die Steuerbemessung gerichtet ist, vom Zeitpunkt der Einordnung der Gewerbesteuer in das gemeindliche Steuersystem bis zur Gegenwart, so zeigt sich, daß sie trotz der unterschiedlichen Kennzeichnung ("Prozenten", "Zuschläge", "Hebesatz") in tatsächlicher Hinsicht unverändert geblieben ist. Nach wie vor wenden die Gemeinden zur Berechnung der Steuerhöhe einen von ihnen bestimmten Hundertsatz auf eine von staatlichen Behörden festgesetzte Berechnungsgrundlage an. Diese tatsächliche Gleichförmigkeit kann den Eindruck erwecken, als ob der Umwandlung der gemeindlichen Betätigung von einer (Prozent- oder) Zuschlagsfestsetzung zur Hebesatzbestimmung durch die Realsteuerreform von 1936 nur formal-begriffliche Bedeutung zukomme[2]. In der Tat trifft man nicht selten auf einschlägige Ausführungen im Fachschrifttum, in denen Zuschlag und Hebesatz fälschlicherweise gleichgesetzt werden[3].

---

1) § 41 Abs.1 der Verordnung über die vorläufige Neuregelung der Gewerbesteuer v. 23.11.1923, pr.GS S.519. - Ähnliche Regelungen galten in Baden, Bayern und Württemberg (vgl. die Begründung der Reichsregierung zum Gewerbesteuergesetz vom 1. Dezember 1936, in: RStBl. 1937, S.693).

2) Die Ausformung der Gewerbesteuer in enger Anlehnung an die frühere Steuerkonstruktion hat viel dazu beigetragen, daß noch heute die Steuermeßzahl bzw. der Steuermeßbetrag mit dem Steuersatz verwechselt werden.

3) So z.B. bei FUCHS, S.74; WIHTOL, S.58; TROEGER/VANGEROW: Das Gewerbesteuergesetz vom 1.Dezember 1936, Stuttgart 1937, § 11 Anm.1 und § 16 Anm.1. Hierzu dürfen auch BLÜMICH/BOYENS/STEINBRING/KLEIN gezählt werden, die in Anm.1 zu § 11 und in Anm.1 zu § 16 den Hebesatz als "Umlagesatz" kennzeichnen.

Die Erhebung von Zuschlägen (oder - wie es zunächst genannt wurde - von Prozenten) durch die Gemeinden war ihrem finanziellen Inhalt nach eine Form der direkten Besteuerung[1]. Die Zuschläge nahmen zwar - von der technischen Warte her gesehen - die Steuersätze in sich auf, hatten aber den vollkommenen steuertechnischen Bestand der staatlichen Gewerbesteuer zur Voraussetzung[2]. Sie bildeten eine eigene Steuer, deren Besonderheit in der Anlehnung an die bestehende (wenn auch nicht erhobene) Staatssteuer lag[3]. Die gemeindlichen Steuerzuschläge und die staatliche Gewerbesteuer waren zwei rechtlich selbständige Steuergebilde, die lediglich technisch miteinander in Verbindung standen. Etwas anderes gilt für die Hebesätze. Sie besitzen keine steuerrechtliche Selbständigkeit. Als von außen, d.h. von den Gemeinden her zu konkretisierende Elemente haben sie steuerlich die einzige Aufgabe, in einem ansonsten staatlicherseits geschlossenen Steuergefüge als Steuermaßbestandteil zu dienen. Diese Verschiedenheit im Wesen beider Erscheinungsformen verbietet es, Zuschläge und Hebesätze gleichzusetzen. Sie macht deutlich, daß bei der Realsteuerreform von 1936 mehr geschehen ist als eine bloße Änderung im Ausdruck. Die Technik der Zuschläge[4] war als

---

1) Vgl. v.STEIN, Lorenz: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 2.Teil, 2.Abt., 5.Aufl., Leipzig 1886, S.104.

2) Vgl. SCHRANIL, Rudolf: Besteuerungsrecht und Steueranspruch, Leipzig und Wien 1925, S.59: "... das Zuschlagsrecht ist ein an das Besteuerungsrecht angelehntes Recht, setzt also den Bestand eines Besteuerungsrechts und noch mehr den Bestand der Steuer, also die bereits erfolgte Geltendmachung des Besteuerungsrechtes, voraus"; über die geschichtliche Herkunft der Steuerzuschläge siehe ebendort in FN.1.

3) Vgl. Preußisches OVG, Urteil v. 14.11.1922, in: Preußisches Verwaltungsblatt, Bd.45, S.5.

4) Über die Vorteile und Nachteile des Steuerzuschlagsystems vgl. GERLOFF, Finanzwirtschaft, S.171; TERHALLE, Fritz: Finanzwirtschaft, Jena 1930, S.554 ff.

"Ausfluß wirtschaftlicher Vernunft"[1] sinnvoll, solange die Gewerbesteuer noch nicht als eine ausschließliche Gemeindesteuer konstruiert, sondern auf die Vorstellung einer "außer Hebung gesetzt(en)" Staatssteuer gegründet war. Sie mußte aufgegeben werden, als man sich im Zuge der Realsteuerreform von 1936[2] entschloß, diese Steuer allein den Gemeinden zur Verfügung zu stellen[3].

III. Die finanzpolitische Aufgabenstellung der gemeindlichen Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes

Die Erörterung über die Bedeutung des Gewerbesteuer-Hebesatzes und seiner Festsetzung durch die Gemeinden wäre unvollständig, wenn sie darauf beschränkt bliebe aufzuzeigen, daß der Hebesatz den Steuersatz der Gewerbesteuer bildet und die Gemeinden diesen Bestandteil des Steuermaßes inhaltlich ausfüllen, wenn sie den Hebesatz festsetzen. Damit würde nur ein Teilaspekt der gemeindlichen Hebesatzfestsetzung, nämlich ihre steuerrechtliche Seite, erfaßt.

---

1) MEISEL, Franz: Steuertechnik, neubearbeitet von Wilhelm Gerloff, in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 2.Bd., 2.Aufl., Tübingen 1956, S.359.

2) Die reichsrechtliche Steuerreform hat ohne Zweifel für die Ausgestaltung des Realsteuerwesens und für das Gemeindefinanzsystem ihre große Bedeutung gehabt. Zu der mit ihr verfolgten staatspolitischen Zielsetzung vgl. GROSSMANN, Gottlieb: Die Bedeutung der Zuweisung der Realsteuern an die Gemeinden für die gemeindlichen Finanzen und den Finanzausgleich, Diss. jur., Heidelberg 1939, S.43.

3) Nach § 13 Abs.3 Grunderwerbsteuergesetz v. 29.3. 1940, RGBl.I S.585, können zur Zeit noch die Stadt- und die Landkreise einen Zuschlag zur Grunderwerbsteuer nach den Vorschriften des Finanzausgleichsgesetzes erheben.

Neben der steuerrechtlichen Zielsetzung und mit ihr verbunden kommt der kommunalen Bemessung des Gewerbesteuer-Hebesatzes aber noch eine andere, eine finanzpolitische Aufgabe zu. Sie besteht darin, den Gemeinden durch die ihnen überlassene Bestimmung der Steuerhöhe eine selbständige Finanzwirtschaft zu ermöglichen. Diese Aufgabenstellung schafft zwischen der gemeindlichen Hebesatzfestsetzung und der finanziellen Sicherung der kommunalen Selbstverwaltung im Grundgesetz einen inneren Zusammenhang, durch den die erstgenannte ihr besonderes Gewicht erhält.

1. Der finanzielle Gehalt der Selbstverwaltungsgarantie im Grundgesetz

Nach Art.28 Abs.2 Satz 1 GG muß den Gemeinden "das Recht gewährleistet sein, alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft im Rahmen der Gesetze in eigener Verantwortung zu regeln". Die darin zum Ausdruck kommende institutionelle Garantie[1] der kommunalen Selbstverwaltung enthält für die Gemeinden den Grundsatz gemeindlicher Allzuständigkeit[2]

---

1) Zum Begriff der institutionellen Garantie vgl. KÜCHENHOFF, Günther / KÜCHENHOFF, Erich: Allgemeine Staatslehre, 3. Aufl., Stuttgart 1957, S.37; MAUNZ, Theodor: Deutsches Staatsrecht, 12.Aufl., München und Berlin 1963, S.90; WOLFF, Hans J.: Verwaltungsrecht I, 5.Aufl., München und Berlin 1963, § 33 Vd, S.176.

2) Vgl. KLEIN in: v.Mangoldt/Klein, Das Bonner Grundgesetz, 2.Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1957, Art.28 Anm. IV 1c; WERNICKE in: Bonner Kommentar, Art. 28 Anm. II 2b; SCHUNCK in: Giese/Schunck, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949, 6.Aufl., Frankfurt a.M. 1962, Art. 28 Anm. II 5 und 6. - Über die Bedeutung dieses Grundsatzes für die Freiheit des gemeindlichen Eigenlebens siehe v.HAUSEN, Heinz: Die Gemeinde und der Staat, in: DÖV 1959, S.407-409.

(verschiedentlich auch als Universalität[1] oder Allseitigkeit[2] des Wirkungskreises bezeichnet), der durch das Merkmal "in eigener Verantwortung" näher umschrieben ist. In dem Merkmal der Eigenverantwortlichkeit liegt das eigentliche Wirkungsmoment gemeindlicher Betätigung beschlossen. Denn die staatliche Integration der Gemeinden vollzieht sich vornehmlich durch den Prozeß der "Selbstverwirklichung" in der Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben und geschieht daher wesentlich auf der Grundlage ihrer verfassungsrechtlich geschützten Eigenverantwortlichkeit. Eigenverantwortung bedeutet Entscheidungsfreiheit über die Inangriffnahme und konkrete Gestaltung der den Gemeinden überlassenen oder von ihnen freiwillig übernommenen Selbstverwaltungsaufgaben[3]. Bei den vom Staat überwiesenen Aufgaben schließt sie die nach eigenem Ermessen auszuübende Art der Aufgabenerfüllung ein[4], die hier gerade eine "Anwendung der aus der Anschauung des täglichen Lebens gewonnenen Erfahrungen auf die ortsbedingte Gestaltung"[5] verlangt.

Sollen und wollen die Gemeinden den in ihren existenziellen Zwecken und Aufgaben begründeten Verantwortlichkeiten entsprechen, so müssen sie die sich aus ihrer Betätigung ergebenden finanziellen Lasten

---

1) So PAGENKOPF, Hans: Einführung in die Kommunalwissenschaft, 2.Aufl., Münster 1961, S.81/82.

2) So BECKER, Erich: Die Selbstverwaltung als verfassungsrechtliche Grundlage der kommunalen Ordnung in Bund und Ländern, in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, 1.Bd., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1956, S.142/143; dort aber auch die Formulierungen Allzuständigkeit und Universalität (S.125).

3) PAGENKOPF, S.82; SATTLER, Herbert: Gemeindliche Finanzverfassung. Bedeutung gemeindlicher Finanzhoheit für die Selbstverwaltung, in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, 3.Bd., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, S.9/10.

4) PAGENKOPF, S.83/84.

5) SATTLER, S.4.

selbst tragen. Dies ist die notwendige Folge eines Handelns in eigener Verantwortung. Ihre Verwirklichung setzt aber voraus, daß die Gemeinden einerseits eine freie Verwendungsbefugnis über ihre Finanzmittel besitzen und andererseits ihnen eine Finanzmasse zur Verfügung gestellt wird, die den zu bewältigenden Aufgaben angemessen ist. Denn der Umfang der finanziellen Mittel bestimmt nicht nur den Rahmen der zu erfüllenden Aufgaben, sondern ebenso ihre Gestaltung im einzelnen. Demzufolge besteht denn auch bei aller sonstigen Meinungsverschiedenheit in Rechtsprechung und Wissenschaft über den Wirkungsbereich des kommunalen Selbstverwaltungsrechts Einigkeit über die überwiegend finanzielle Bedeutung der eigenverantwortlichen Aufgabenwahrnehmung durch die Gemeinden, die ihren Ausdruck in der engen Verknüpfung zwischen der gewährleisteten Sachverantwortung[1] und der sog. Ausgabenverantwortung findet. Ausgabenverantwortung in diesem Sinne besagt, "daß die Gemeinde die zur Erfüllung ihrer Aufgaben notwendigen Finanzmittel in einer Summe zur Verfügung gestellt erhält und daß es in ihr Ermessen gestellt ist, wie sie diese Mittel im einzelnen verwenden will"[2]. Gemeindliche Selbstverwaltung, finan-

---

1) Über den Begriff der Sachverantwortung vgl. KÖTTGEN, Arnold: Sachverantwortung als verfassungsrechtlicher Maßstab des Finanzausgleichs, in: DÖV 1953, S.358. - Teilweise wird an die Stelle der Sachverantwortung der mehr speziellere Begriff einer Verwaltungsverantwortung gesetzt, siehe dazu FISCHER-MENSHAUSEN,Herbert: Die Abgrenzung der Finanzverantwortung zwischen Bund und Ländern, in: DÖV 1952, S.673 ff.

2) SATTLER, S.3. - Er spricht dort nicht von einer Ausgabenverantwortung, sondern von einer gemeindlichen Finanzhoheit "in einem eingeschränkten Sinne", die er "Ausgabenhoheit" nennt. Seine Konstruktion eines neuen Hoheitsbegriffs ist jedoch abzulehnen. Hoheit ist ihrem Wesen gemäß mit der höchsten politischen Gewalt, der Staatsgewalt, verbunden. Sie setzt etwas Untergeordnetes voraus (ein Objekt oder Subjekt), das der Hoheit oder Gewalt unterworfen ist. Bedeutet es schon eine

zielle Eigenverantwortung und ausreichende Finanzmittelversorgung sind untrennbar miteinander verbunden und bedingen sich gegenseitig[1]. Wegen des Zusammenhanges von "finanzieller Eigenverantwortung und substanzhafter Selbstverwaltung"[2] muß die institutionelle Garantie im Art.28 Abs.2 Satz 1 GG gleichzeitig als eine Garantie der finanziellen kommunalen Lebensfähigkeit verstanden werden[3]. Diese

---

Abschwächung des Begriffs, wenn aus der Staatsgewalt abgeleitete Funktionen untergeordneter Körperschaften mit dem "Hoheitsmantel" umkleidet werden (z.B. kommunale Finanzhoheit oder Verwaltungshoheit), so wird der Hoheitsbegriff durch eine noch weitere Ausdehnung immer mehr verflüchtigt. Aus diesen Erwägungen heraus scheint es angebrachter zu sein, sich der von RIETDORF gewählten Begriffsbezeichnung einer "Ausgabenverantwortung" anzuschließen (Rietdorf, Fritz: Die Finanzverantwortung des Bundes gegenüber den Gemeinden, in: DÖV 1953, S.226).

1) Vgl. dazu Bay.VGH, Entscheidung v. 3.6.1959, in: DÖV 1959, S.701(702); MÜTHLING, Hans: Zur verfassungsrechtlichen Sicherung der Selbstverwaltung, in: DÖV 1951, S.34 und 169; HORSTER, S.43/44.

2) WEBER, Werner: Staats- und Selbstverwaltung in der Gegenwart, Göttingen 1953, S.45.

3) Bei einer solchen Auslegung des Art.28 Abs.2 Satz 1 GG erübrigt es sich, eine Verfassungsgarantie eigener kommunaler Finanzwirtschaft in das Grundgesetz gesondert aufzunehmen, wie es von HORSTER, S.44, gefordert wird. - Vgl. im übrigen zur finanziellen Ausdeutung des Art.28 Abs.2 Satz 1 GG in dem hier vertretenen Sinne aus dem umfangreichen Schrifttum KLEIN, Friedrich: Die Stellung der Gemeinden im Grundgesetz und in der Finanzverfassung der Bundesrepublik, in: Beiträge zum gemeindlichen Finanz- und Haushaltsrecht, hrsgg. von der Verwaltungsakademie Ostwestfalen-Lippe, Detmold, Heft 4, 1958, S.I/8; derselbe: Die Realsteuergarantie der Gemeinden im Grundgesetz, in: Beiträge zum gemeindlichen Finanz- und Haushaltsrecht, hrsgg. von der Verwaltungsakademie Ostwestfalen-Lippe, Detmold, Heft 5, 1959, S.I/13; BECKER, Selbstverwaltung, S.107 und 149; derselbe: Der Finanzausgleich,der Verwaltungsverbund und die Selbstverwaltungsgarantie, in: Kommunale Finanzen, Nr.8 der Schriftenreihe der Hochschule Speyer, Stuttgart 1960, S.26; KOLLMANN, Ottmar: Zur verfassungsrechtlichen Sicherung der Selbstverwaltung, in DÖV 1951,S.149; SATTLER, S.10, mit weiterem Schrifttumsnachweis ebendort in FN.2.

Finanzgarantie gewährleistet den Gemeinden den existenznotwendigen Mindestbedarf an Finanzmitteln, so daß die Einrichtung der gemeindlichen Selbstverwaltung nicht, gewissermaßen von innen heraus, ausgehöhlt wird[1].

2. Die Hebesatzbestimmung als Verwirklichung gemeindlicher Finanzverantwortung

Das Grundgesetz sagt nichts darüber aus, wie die Finanzausstattung der Gemeinden im einzelnen zu gestalten ist. Die konkrete Verwirklichung der bundesverfassungsrechtlichen Finanzgarantie ist daher weitgehend in das Ermessen der Landesgesetzgeber gestellt, zu deren Finanzmassen nach der Vorschrift des Art.106 Abs.8 GG[2] die gemeindlichen Lokalfinanzen als integrierender Bestandteil zählen. Die Länder haben verschiedene Möglichkeiten, um die finanzielle Versorgung der Gemeinden sicherzustellen[3]. Unter ihnen vermag aber nur eine die Selbstverwaltung über ihre bloße Lebensfähigkeit hinaus zu festigen und das gemeindliche Verantwortungsgefühl zu stärken. Es ist dies diejenige, die es den Gemeinden erlaubt, ihre Bürger zur Finanzierung der örtlichen Aufgaben heranzuziehen und das Ausmaß der Heranziehung selbst zu bestimmen[4]. "Echte gemeindliche Ini-

1) Das im Urteil des BVerfG v. 20.3.1952, BVerfGE 1,167 ff (175) unter inhaltlicher Bezugnahme auf die Entscheidung des Staatsgerichtshofs für das Deutsche Reich v. 11.12.1929 (RGZ 126, Anh. S.22) ausgesprochene Aushöhlungsverbot für die Selbstverwaltung hat auch für die finanzielle Selbstverantwortlichkeit der Gemeinden unmittelbare Bedeutung.

2) Art.106 Abs.8 GG lautet: "Als Einnahmen und Ausgaben der Länder im Sinne dieses Artikels gelten auch die Einnahmen und Ausgaben der Gemeinden (Gemeindeverbände)."

3) Vgl. dazu im einzelnen SATTLER, S.4-6.

4) Über die Bedeutung kommunaler Selbständigkeit zur Finanzmittelbeschaffung für eine wirkungsvolle Selbstverwaltung vgl. TERHALLE, Fritz: Die

tiative kann sich (nämlich) nur dort entfalten, wo die Gemeinde nicht nur im Rahmen der ihr zugewiesenen Mittel über die Ausgaben frei beschließen kann, sondern wo ihr auch die Gestaltung der Einnahmen - jedenfalls zu einem gewissen Teil - zur eigenen Verantwortung überlassen ist."[1] Erst diese als "Aufbringungsverantwortung"[2] zu kennzeichnende selbständige Entschließungsfreiheit der Gemeinden über die zur Aufgabenerfüllung erforderlichen Mittel gibt ihnen die Möglichkeit zur schöpferisch gestaltenden Betätigung und führt zu einer umfassenden kommunalen Finanzverantwortung.

Die Bedeutung eigener Finanzverantwortung für eine kraftvolle Selbstverwaltung läßt die große Wichtigkeit erkennbar werden, die der gemeindlichen Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes neben ihrer steuerrechtlichen Zweckbestimmung zukommt. Durch die eigenverantwortliche Entscheidung über die Größenordnung des Hebesatzes können die Gemeinden Einnahmen und Ausgaben grundsätzlich ohne Einwirkung des Staates auf die Festsetzung des Finanzbedarfs in das von ihnen für richtig gehaltene Verhältnis bringen. Die selbständige Bemessung des Steuersatzes der Gewerbesteuer befähigt sie zu einer eigenständigen Finanzpolitik und gibt ihnen die Möglichkeit, neue Tendenzen auszugestalten und fortzuentwickeln, neue

---

Finanzwirtschaft des Staates und der Gemeinden, Berlin 1948, S.292/293; AUGUSTIN, Karl: Kommunaler Finanzausgleich und Selbstverwaltung, in: DÖV 1952, S.425; WEBER, Staats- und Selbstverwaltung, S.45/46 und 69; HECKT, Wilhelm: Die gemeindliche Selbstverwaltung und die Finanzreform, in: DÖV 1955, S.266; BOHMANN,Herbert: Das Gemeindefinanzsystem, Stuttgart und Köln 1956, S.11 f und 17; FISCHER-MENSHAUSEN, Herbert: Das Finanzverfassungsgesetz, in: DÖV 1956, S.161; FROBÖSS, S.300.

1) SATTLER, S.6.

2) SATTLER, S.3.

Ideen aufzugreifen und neue Aufgaben zu bewältigen, um so den gesteigerten Erwartungen der Gemeindebürger nachzukommen. - Freilich darf die von der Hebesatzbestimmung ausgehende finanzwirtschaftliche Entfaltungsmöglichkeit der Gemeinden nicht überschätzt werden. Die mit der modernen Industriegesellschaft verbundenen Forderungen nach Daseinsvorsorge und sozialen Sicherheiten für das Individuum haben in den letzten Jahrzehnten der öffentlichen Hand Verpflichtungen in früher unbekanntem Ausmaß aufgebürdet. Zu ihrer gleichmäßigen und sachgerechten Erfüllung scheint nach allgemeiner Anschauung nur der Staat (in unserem Bundesstaat der Zentralstaat) fähig zu sein. In diesen erweiterten Raum staatlicher Betätigung sind die Gemeinden hineingestellt mit der Folge, daß ihre örtlich bedingten Angelegenheiten zunehmend im Wege eines "Wanderungsprozesses"[1] nach oben verlagert worden sind und mit anderen staatlichen Aufgaben als Auftragsangelegenheiten nunmehr einen weiten Bereich gemeindlichen Wirkens ausfüllen, ja sogar den verbliebenen Kreis von Selbstverwaltungsaufgaben weithin überdecken[2]. Diese Entwicklung auf der Ausgabenseite des gemeindlichen Haushalts ist nicht ohne Folgen für seine Einnahmeseite geblieben. Sie engt den mit der Hebesatzgestaltung gegebenen finanziellen Wirkungsbereich eigenverantwortlichen Handelns immer mehr ein. Den-

---

1) KESSLER: Der Bund und die Kommunalpolitik, in: DVBl. 1953, S.3.

2) Vgl. zu diesem Erscheinungskomplex WEBER, Staats- und Selbstverwaltung, S.67 f; PAGENKOPF, S.84 und 119; BECKER, Selbstverwaltung, S.129 ff und 155; ferner BERKENHOFF, Hans Albert: Die Bestbedienung des Bürgers und der gemeindliche Haushalt, in: Beiträge zum gemeindlichen Finanz- und Haushaltsrecht, hrsgg. von der Verwaltungsakademie Ostwestfalen-Lippe, Detmold, Heft 5, 1959, S. IV/3 ff.

noch verbleibt den Gemeinden ein beachtlicher Spielraum selbständiger Finanzgebarung, den sie unter Berücksichtigung dieser oder jener finanzpolitischer Grundsätze kraft ihrer Hebesatzbemessung ausnutzen können. Deswegen ist es gerechtfertigt, die Hebesatzfestsetzung durch die Gemeinden als Ausdruck einer unmittelbaren kommunalen Finanzverantwortung anzusehen[1] und in ihr die stärkste Verwirklichung der bundesverfassungsrechtlichen Finanzgarantie zu erblicken.

2. T e i l

Die Rechtmäßigkeit der Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes durch die Gemeinden

I. Der Rechtscharakter der gemeindlichen Hebesatzbestimmung

Nachdem die steuerrechtliche und die finanzpolitische Bedeutung des Gewerbesteuer-Hebesatzes und seiner gemeindlichen Festsetzung aufgewiesen worden ist, erhebt sich die Frage, woher die Gemeinden die Befugnis nehmen, dieses so wichtige Steuermerkmal inhaltlich auszufüllen. Kommt sie ihnen aus dem im Art.28 Abs.2 Satz 1 GG gewährleisteten Recht der Selbstverwaltung zu oder bedarf es dazu einer ausdrücklichen normativen Regelung oder vielleicht nur einer verwaltungsrechtlichen Maßnahme? Die gestellte

---

1) KÖTTGEN, S.364: Die Gemeinden sind "dank der von ihnen in eigener Verantwortung zu beschließenden Hebesätze ... als Träger einer 'unmittelbaren Finanzverantwortung' anzusehen".

Frage kann erst eindeutig beantwortet werden, wenn zuvor geklärt ist, wie die Festsetzung des Hebesatzes durch die Gemeinden rechtlich qualifiziert werden muß.

1. Einordnung und Form der Hebesatzentschließung nach den kommunalen Haushaltsvorschriften

Nach § 85 Nr.2 GO-NW[1] enthält die Haushaltssatzung der Gemeinden die Festsetzung der Steuersätze für die Gemeindesteuern, die für jedes Rechnungsjahr neu festzusetzen sind. Da der Hebesatz der Gewerbesteuer deren Steuersatz bildet und die Gewerbesteuer selbst eine Gemeindesteuer ist (§ 1 GewStG), muß hiernach die gemeindliche Entschließung über den anzuwendenden Hebesatz in die Haushaltssatzung aufgenommen werden, sofern der Hebesatz für jedes Rechnungsjahr einer neuen Festsetzung bedarf. Die Voraussetzungskette wird durch § 2 Abs.1 EinfGRealStG geschlossen, wonach die Hebesätze für die Realsteuern - Gewerbesteuer und Grundsteuer - für jedes Rechnungsjahr neu festgesetzt werden müssen[2]. Aus dieser

---

1) Inhaltlich gleichlautend in: Baden-Württemberg § 99 Abs.2 Nr.2 der Gemeindeordnung v. 25.7.1955 (GesBl. S.129); Bayern Art.89 Nr.2 der Gemeindeordnung v. 25.1.1952 (GVBl. S.19); Bremerhaven § 69 Nr.2 der Verfassung v. 4.11.1947 (Brem. GesBl. S.291); Hessen § 112 Nr.2 der Gemeindeordnung v. 25.2.1952 (GVBl. S.11); Niedersachsen § 106 Nr.2 der Gemeindeordnung v. 4.3.1955 (GVBl. S.55); Rheinland-Pfalz § 93 Nr.2 des Selbstverwaltungsgesetzes in der Fassung v. 5.10.1954 (GVBl. S.117); Schleswig-Holstein § 98 Buchst.b der Gemeindeordnung v. 24.1.1950 (GVBl. S.25).

2) Die Hebesätze für die Gewerbesteuer und die Hebesätze für die Grundsteuer sind heute die einzigen Steuersätze i.S. des § 85 Nr.2 GO-NW.

jährlich notwendig werdenden Festsetzung sowie daraus, daß die Realsteuern den größten Einnahmeblock der Gemeinden ausmachen, ergibt sich, daß die Beschlußfassung über den Hebesatz der Gewerbesteuer mit der Festsetzung des Haushaltsplans[1] in einem inneren und unlösbaren Zusammenhang steht[2]. Die Haushaltssatzung verbindet diese beiden Bestandteile gemäß § 85 GO-NW mit zwei weiteren sachlich zugehörigen Entschließungen (über den Höchstbetrag der Kassenkredite und den Gesamtbetrag der Darlehen) zu einem organischen Ganzen, um so ihrer Aufgabe gerecht zu werden, als Grundlage für die Verwaltung aller Einnahmen und Ausgaben zu dienen (§ 84 Abs.1 GO-NW).

Die äußere Gestaltung der Haushaltssatzung und damit die Form der Hebesatzfestsetzung richten sich nach der sog. Musterhaushaltsordnung, die in Nordrhein-Westfalen auf Grund der Bestimmung des § 49 GemHVO erlassen worden ist[3]. Danach sind die Hebesätze

---

1) Entsprechend der Legaldefinition im § 48 Nr.1 GemHVO ist der Haushaltsplan "die nach den Vorschriften der Gemeindeordnung und dieser Verordnung (sc. der GemHVO) festgestellte, für die Wirtschaftsführung der Gemeinde maßgebende Zusammenstellung der für ein Rechnungsjahr veranschlagten Einnahmen und Ausgaben"; über seine fiskalische Zielsetzung vgl. § 9 Abs.1 GemHVO.

2) Darüber eingehend POPITZ, Johannes: Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, Berlin 1932, S.29 und 36; ferner PAGENKOPF, S.163.

3) Nordrhein-Westfalen hat das reichsrechtliche Muster, das mit dem Runderlaß des Reichs- und Preußischen Ministers des Inneren und des Reichsministers der Finanzen v. 4.9.1937, in der Fassung des Runderlasses der vorgenannten Minister v. 22.12.1937, bekanntgemacht worden ist, unter den gleichen Ziffern, aber um 2 Muster vermehrt, herausgegeben, und zwar als Teil III der Vereinfachungsverordnung v. 26.1.1954 (MinBl. S.201) zur GemHVO.

im § 2 der Haushaltssatzung aufzunehmen. § 2 der gemeindlichen Haushaltssatzungen lautet dementsprechend im allgemeinen:

"Die Steuersätze für die Gemeindesteuern, die für jedes Rechnungsjahr neu festzusetzen sind, werden wie folgt festgesetzt:

1. Grundsteuer
   a) für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (Grundsteuer A) (110)v.H.
   b) für die Grundstücke (Grundsteuer B) (200)v.H.
   c) für die baureifen Grundstücke (200)v.H.

2. Gewerbesteuer
   a) nach dem Gewerbeertrag und Gewerbekapital (275)v.H.
   b) Mindeststeuer
      aa) Hausgewerbetreibende (6),- DM
      bb) sonstige Gewerbetreibende (12),- DM"[1]

Die Beschlußfassung über die Haushaltssatzung ist nach § 28 Abs.1 Buchst.h GO-NW allein dem Rat der Gemeinde vorbehalten. Daraus folgt, daß die Bestimmung der Hebesätze nur durch ihn getroffen und deswegen keinem anderen Gemeindeorgan überlassen werden darf[2].

---

1) Entnommen der Haushaltssatzung der Stadt Erwitte/ Westf. für das Rechnungsjahr 1962.

2) Darin findet sich ein Anklang zu dem früheren Steuerbewilligungsrecht der Stände.

2. Die Rechtsbestimmung der Hebesatzfestsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung

Aus der gesetzlich geforderten Einordnung der Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes in die gemeindliche Haushaltssatzung[1] ist für ihre rechtliche Qualifizierung noch nicht viel gewonnen. Zwar ist die Rechtsatzeigenschaft nach allgemeiner Meinung[2] ein wesentliches Merkmal der Satzung. Es läge daher nahe, schon aus der Einordnung der Hebesatzfestsetzung in die Haushaltssatzung zu folgern, sie stelle einen gemeindlichen Rechtssatz dar. Jedoch muß beachtet werden, daß die mit der Aufnahme eines kommunalen Willensaktes in die Satzung äußerlich verbundene Selbstqualifizierung rechtlich solange bedeutungslos ist, als sie inhaltlich nicht den rechtssatzgemäßen Anforderungen entspricht. Auch für die kommunale Satzung gilt - wie für das staatliche Gesetz - die Trennung ihrer formellen von der materiellen Seite[3].

---

1) Die kraft Gesetzes notwendige Aufnahme der Realsteuerhebesätze in die gemeindliche Haushaltssatzung bedeutet, daß nur im Rahmen der Haushaltssatzung die Steuersätze wirksam festgesetzt werden können. So - für den Geltungsbereich der bay. Gemeindeordnung - VGH München, Urteil v. 4.7.1953, VGHE 69 (n.F. 6), S.161.

2) Vgl. BVerfG, Beschluß v. 18.12.1951, BVerfGE 1, S.91 ff (94 f); Urteil v.14.7.1959, in: DÖV 1959, S.690; WOLFF, Hans J.: Verwaltungsrecht I, 5.Aufl. München und Berlin 1963, § 25 IX, S.109; FORSTHOFF, Ernst: Lehrbuch des Verwaltungsrechts, I.Bd. - Allgemeiner Teil -, 6.Aufl., München und Berlin 1956, S.128; HAMANN, Andreas: Autonome Satzungen und Verfassungsrecht, Heidelberg 1958, S.15.

3) Diese Trennung wird bei der Bestimmung des Satzungsbegriffs in der Lehre vielfach nicht scharf genug herausgearbeitet. Entweder werden formelle und materielle Gesichtspunkte miteinander vermengt (so bei FORSTHOFF, Verwaltungsrecht, S.128; PAGENKOPF, S.86; HAMANN, Autonome Satzungen, S.15) oder nur die materiellen Elemente berücksichtigt (so bei BECKER, Selbstverwaltung, S.159).

Formell ist die Satzung[1] ein nach gewissen formellen Vorschriften der Gemeindeordnung zustande gekommener Willensakt des Gemeinderates als des Organs einer mit Autonomie ausgestatteten und dem Staat eingeordneten Körperschaft des öffentlichen Rechts. In diesem formellen Sinne ist die Haushaltssatzung ohne Zweifel eine Satzung. Orientiert man sich für ihre materielle Bestimmung an dem von Hans J. Wolff[2] vertretenen rechtstheoretischen Rechtssatzbegriff, der diesen Begriff weiter faßt als den des materiellen Gesetzes[3], so beinhaltet die Haushaltssatzung dann Rechtssätze und damit objektives Recht, wenn in ihr auf das äußere menschliche Verhalten bezogene abstrakte und generelle Anordnungen zum Ausdruck kommen, die Verbindlichkeit erheischen, weil sie mit dem Rechtsprinzip übereinstimmen. Beurteilt man anhand dieser Merkmale die gemeindliche Entschließung über den Hebesatz, so erfüllt sie die Voraussetzung, Rechtssatz zu sein[4]. Ausgerichtet auf das äußere Verhalten der Gemeindeeinwohner wird mit Verbindlichkeitsanspruch, losgelöst vom einzelnen konkreten Steuerfall (also abstrakt), der Steuersatz schlechthin für alle gewerbesteuerpflichtigen Gemeindeeinwohner ohne Unterschied der Person festgesetzt. Der beschlossene Hebesatz gilt für den örtlichen Gemeinde-

---

1) Zum Satzungsbegriff siehe das in vorstehender Fußnote genannte Schrifttum sowie NAWIASKY, Hans: Allgemeine Rechtslehre als System der rechtlichen Grundbegriffe, 2.Aufl., Einsiedeln-Zürich-Köln 1948, S.79; KÜCHENHOFF,Günther / KÜCHENHOFF, Erich, S.92.

2) Verwaltungsrecht, § 24 II b 1, S.92.

3) Auch NAWIASKY, Rechtslehre, S.82, verneint eine Gleichsetzung von Rechtssatz und Gesetz im materiellen Sinne.

4) Ebenso OVG Münster, Urteil v. 9.11.1955, OVGE 10, S.184. Der BFH geht in seinem Urteil v. 19.12. 1952 (BStBl. 1953 III S.61) wie selbstverständlich von der Prämisse aus, daß die Festsetzung der Hebesätze Rechtsetzung ist.

bereich allgemein, d.h. er ist auf einen bestimmten Adressatenkreis in gleicher Weise anwendbar, soweit die ihm angehörenden Personen den gesetzlichen Tatbestand des Gewerbesteuergesetzes erfüllen (also generell). Aber nicht nur der Hebesatzbestimmung (für die Gewerbesteuer und die Grundsteuer) kommt Rechtssatzqualität zu, auch die übrigen gemeindlichen Entscheidungen in der Haushaltssatzung lassen sich mehr oder weniger dem rechtstheoretischen Rechtssatzbegriff unterordnen. Sie begründen in Verbindung mit den Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung[1] abstrakt für die Gemeindeorgane eine Reihe von positiven und negativen Rechtswirkungen, von denen die wichtigsten sind:

a) die Ermächtigung,
im Rahmen der haushaltsplanmäßigen Zweckbestimmungen und Ansätze Ausgaben zu leisten,

b) die Beschränkung,
den im Haushaltsplan gezogenen Rahmen nicht zu überschreiten[2].

Daß hierdurch nicht die Gemeindeeinwohner, sondern nur die Gemeindeorgane angesprochen werden, ist für die Rechtssatzeigenschaft nach ihren obigen Merkmalen ebenso unerheblich wie der Umstand, daß die Rechtswirkungen nur einen beschränkten Adressatenkreis betreffen, das Erfordernis des Generellen nicht auszuschließen vermag[3].

---

1) Vgl. §§ 91 ff GO-NW und §§ 32 ff GemHVO.

2) Vgl. dazu PAGENKOPF, S.164, und allgemein zur Bindungswirkung von Haushaltsgesetzen NEUMARK, Fritz: Theorie und Praxis der Budgetgestaltung, in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 1.Bd., 2.Aufl., Tübingen 1952, S.557.

3) Darüber eingehender bei NAWIASKY, Rechtslehre, S.119.

Qualifiziert man den Inhalt der Haushaltssatzung nach dem vorstehenden Rechtsprinzip, so ist die häufig im Schrifttum[1] vertretene Ansicht, die Haushaltssatzung sei - mit Ausnahme der Steuersätze - nur "formell" eine Satzung, wenn im letzten nicht unrichtig, so doch zumindest ungenau[2]. Die Haushaltssatzung hat materiell über die Festsetzung der Steuersätze hinaus vollgültige Rechtssätze zum Inhalt. Freilich ist damit noch nichts darüber ausgesagt, inwieweit sie gleichzeitig Gesetz im materiellen Sinne (materielles Gesetz) ist. Die Eigenschaft eines materiellen Gesetzes kommt ihr nur bezüglich der Entschließungen zu, deren Subjekte entweder die Gemeindeeinwohner oder die gemeindlichen Organe sind; die letztgenannten mit der einschränkenden Voraussetzung, daß durch die Entschließungen "Verpflichtungen oder Berechtigungen von Organen im Außenverhältnis zu Rechtspersonen oder im Verhältnis zu anderen, von ihnen unabhängigen Organen" betroffen werden[3]. Gemessen an diesen Erfordernissen bildet lediglich die Entscheidung über die Höhe der

---

1) Vgl. u.a. SURÉN, Friedrich-Karl: Die Gemeindeordnungen in der Bundesrepublik, Bd.II - Gemeindewirtschaftsrecht -, Köln-Berlin-München-Bonn 1960, S.473/474; JANSEN, Leopold Josef: Gemeindehaushaltsrecht, in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, 3.Bd., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, S.239.

2) Der Auffassung über den "nur" formellen Charakter der Haushaltssatzung liegt die Vorstellung zu Grunde, für eine Satzung sei ihre Außenwirkung begriffsnotwendig (hierfür insbesondere FORSTHOFF, Verwaltungsrecht, S.128 f). Dem tritt WOLFF, Verwaltungsrecht, § 25 IX,b,S.109, überzeugend entgegen.

3) WOLFF, Verwaltungsrecht, § 24 II, S.96.

Hebesätze gleichzeitig ein materielles Gesetz[1]. Denn nur sie ist auf Rechtspersonen - die realsteuerpflichtigen Gemeindeeinwohner - gerichtet. Subjekte der übrigen Rechtssätze in der Haushaltssatzung sind die Gemeindeorgane, deren Verpflichtungen oder Berechtigungen nach außen durch diese gemeindlichen Entschließungen nicht betroffen werden. Die letztgenannten stellen somit im Gegensatz zur Festsetzung der Hebesätze keine materiellen Gesetze dar. Daraus folgt, daß die Gemeindeeinwohner, soweit sie Realsteuerpflichtige sind, die Bestimmung der Hebesätze im Rechtsmittelverfahren gegen die Realsteuerbescheide angreifen können[2], ihnen aber sowie allen anderen Einwohnern der Gemeinde eine Rechtsmittelmöglichkeit gegen den übrigen Inhalt der Haushalts-

---

1) Wenn Ernst FORSTHOFF: Die Verfassungswidrigkeit der Zweigstellensteuer, Rechtsgutachten, Heidelberg 1960, S.14, einen Verstoß der sog. Zweigstellensteuer-Ermächtigung (die in einer den Gemeinden nach § 17 Abs.1 Satz 1 GewStG ermöglichten Erhöhung des Gewerbesteuer-Hebesatzes besteht) gegen Art.12 Abs.1 GG u.a. damit begründet, daß der Umfang der Grundrechtsbeschränkung völlig dem V e r w a l t u n g s ermessen überlassen sei, so liegt darin eine Verkennung der Rechtsqualität der Hebesatzfestsetzung. Auch der RFH (Urteil v. 6.11.1940, EntschS. Bd.49, S.265-267) spricht fälschlicherweise im Zusammenhang mit der Festsetzung des Hebesatzes von einem Verwaltungsermessen der Gemeinden.

2) Vgl. §§ 69 Abs.1, 70 Abs.2 des Kommunalabgabengesetzes v. 14.7.1893 (Pr.GS. S.152), mehrfach geändert und neugefaßt, in Verbindung mit §§ 68 ff, 42 Verwaltungsgerichtsordnung v. 21.1.1960 (BGBl.I S.17). - Aus der Rechtsprechung des RFH, Urteil v. 29.10.1940 (RStBl. 1940, S.978) und Urteil v. 6.11.1940 (RStBl. 1941, S.37), läßt sich eine entgegenstehende Auffassung nicht entnehmen, weil der RFH in den genannten Urteilen lediglich eine steuergerichtliche Nachprüfung der dem Ermessen der Gemeinden anheimgegebenen Höhenbemessung der Hebesätze verneint (a.A. wohl THIELE, Gewerbesteuer, S.348).

satzung verschlossen ist[1].

3. Die Rechtsform der Festlegung des Hebesatzes in ihrer Bezogenheit auf das Rechtsstaatsprinzip im Steuerrecht

Im Zusammenhang mit der gesetzlich gebotenen Festsetzung des Steuersatzes der Gewerbesteuer in der gemeindlichen Haushaltssatzung dürfen gewisse Bedenken nicht unerwähnt bleiben, die sich wegen der Rechtsförmlichkeit der Hebesatzbemessung aus dem das Steuerrecht beherrschenden Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit ergeben. Dieser Grundsatz ist in dem bereits genannten § 1 Abs.1 Satz 1 AO und im § 3 Abs.1 StAnpG normiert. Die Steuererhebung ist einer der spürbarsten hoheitlichen Eingriffe in die Freiheit und in das Eigentum des Bürgers. Deswegen gebietet das Rechtsstaatsprinzip als "ein selbständiger Satz unserer Verfassung"[2], als eine "verfassungsgestaltende Grundentscheidung"[3] im Abgabenrecht die unbedingte Gewährleistung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der Rechtssicherheit und der

---

1) Insoweit haben die Gemeindebürger nur die Möglichkeit, "Einwendungen" zu erheben (vgl. § 86 Abs.3 GO-NW). Diese Einwendungen sind aber keine Rechtsmittel (vgl. OVG Münster, Urteil v. 16.10. 1956, in: Kottenberg/Steffens, Rechtsprechung zum kommunalen Verfassungsrecht des Landes Nordrhein-Westfalen, Siegburg, Entsch.Nr.6 zu § 4 GO, S.11). Darüber hinaus ist der Haushaltsplan einer inzidenten Nachprüfung durch die Verwaltungsgerichte zugänglich; vgl. dazu OVG Lüneburg, Urteil v. 5.9.1957, in: KStZ 1957, S.226 ff (228).

2) KLEIN, Friedrich: Die bisherige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Finanz- und Steuerfragen, Heft 58 der Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern", Bonn 1959, S.38.

3) WOLFF, Hans J.: Rechtsgrundsätze und verfassungsgestaltende Grundentscheidungen als Rechtsquellen, in: Forschungen und Berichte aus dem öffentlichen Recht, Gedächtnisschrift für Walter Jellinek, München 1955, S.47 ff., 51.

Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Diese Gebote rechtsstaatlicher Ordnung verbinden sich zu dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit im Steuerrecht[1]. Er verlangt, daß alle die Steuerpflicht auslösenden Umstände gesetzlich genau, klar und eindeutig umschrieben sein müssen. Dabei entspricht nach überwiegender Meinung[2] dem Erfordernis des Gesetzes in diesem Sinne nicht bereits jedes materielle Gesetz, wie es § 2 Abs.1 AO[3] für das formelle Abgabenrecht genügend sein läßt, sondern nur das formelle Gesetz, also lediglich der im verfassungsmäßigen Gesetzgebungsverfahren zustande gekommene Willensakt der Gesetzgebungsorgane[4]. Durch Gesetzessurrogate können allenfalls Modifikationen der auf dem Gebiete der Tatbestandsregelung und dem der Rechtsfolgeanordnung zuvor schon durch formelles Gesetz begründeten Steuerpflicht geschaffen werden.

Nun ist nicht zu bezweifeln, daß einerseits die Haushaltssatzung kein Gesetz im förmlich-technischen Sinne darstellt, wie es gemeinhin verstanden wird, andererseits die Festsetzung des Hebesatzes mehr bedeutet, als eine bloße Modifikation oder Konkretisierung der Gewerbesteuerpflicht. Im Zusammenhang

---

1) Zu dem Grundsatz der steuerrechtlichen Tatbestandsmäßigkeit ist ein umfangreiches Schrifttum erschienen, vgl. daraus u.a. STRICKRODT in: Bühler/Strickrodt, Steuerrecht, Bd.I, 1. Halbband, S.93; BÜHLER, Ottmar: Finanzgewalt im Wandel der Verfassungen, Tübingen 1949, S.4; derselbe: Artikel "Steuerrecht" (Grundlagen), in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, 10.Bd., Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1959, S.137; WACKE, Gerhard: Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit, in: StuW 1947, Sp.26; HENSEL, Steuerrecht, S.48; ferner FG Freiburg, Beschluß v. 18.11.1958, EFG 1959, S.58.

2) Siehe das in vorstehender Fußnote genannte Schrifttum sowie KRUSE in: Tipke/Kruse, § 1 Anm.13; anderer Ansicht ist LADEMANN in: Hüschmann/Hepp/Spitaler, § 1 Anm.15.

3) § 2 Abs.1 AO lautet: "Gesetz im Sinn der Reichsabgabenordnung ist jede Rechtsnorm."

4) Vgl. WOLFF, Verwaltungsrecht, § 24 II b 2, S.97.

mit der Behandlung der steuerrechtlichen Bedeutung des Hebesatzes wurde bereits auf seine grundlegende Stellung im Tatbestand der Gewerbesteuer hingewiesen. Als Steuermaßbestandteil gehört er zu den Tatbestandselementen, deren Regelung für die Begründung der Steuerpflicht unerläßliche Voraussetzung ist und die deswegen nach dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit nur durch Gesetz im formellen Sinne aufgestellt werden dürfen[1]. Widerspricht hiernach seine Bestimmung in Form der gemeindlichen Haushaltssatzung den Anforderungen des Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit? Die Antwort ergibt sich aus dem tieferen Gedanken, der hinter diesem Grundsatz steht. Im Gegensatz zu Kruse[2], der die Forderung nach dem formellen Gesetz für die Umschreibung der Steuerelemente wegen der ethischen (?) Ungebundenheit der einzelnen Steuertatbestände für unverzichtbar hält, wird man die Notwendigkeit dieses Erfordernisses zutreffender in der Verantwortlichkeit der die Steuertatbestände normierenden Organe sehen müssen[3]. Der Steuereingriff setzt als schwerwiegender Hoheitseingriff eine umfangreichere als ausschließlich rechtliche Verantwortung der Organe voraus, die die Eingriffslegitimation festlegen. Er verlangt nach politischer Organverantwortlichkeit gegenüber den Staatsbürgern. Diese ist ledig-

---

1) Vgl. BLUMENSTEIN , System, S.192.

2) KRUSE, Gesetzmäßige Verwaltung, S.112.

3) Die Auffassung von Kruse ruft schon deshalb Bedenken hervor, weil sie der Erscheinung des Rechts als einer Bewertungs- und Bestimmungsnorm (dazu vgl. ENGISCH, Karl: Einführung in das juristische Denken, 2.Aufl., Stuttgart 1959, S.27 f) nicht gerecht wird. Über die ethische Begründung der Steuerpflicht siehe im übrigen v. TYSZKA, Carl: Grundzüge der Finanzwissenschaft, 2.Aufl., Jena 1923, S.84.

lich bei den Legislativ-, nicht bei den Exekutivorganen (Regierungs- oder Verwaltungsorganen) vorhanden. Sie findet sich aber auch in der gleichen Grundgestaltung bei den Vertretungen der Gemeinden (dem Gemeinderat). Deswegen liegt ein Verstoß gegen das aus dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit fließende Gebot des "formellen Gesetzes" nicht vor, wenn die Gemeindevertretungen für ihren örtlichen Bereich die Steuertatbestände, insbesondere die Festsetzung des Hebesatzes, in der für sie einzig möglichen Form der Satzung niederlegen, sofern sie dabei die einschlägigen Verfahrensvorschriften der Gemeindeordnung beachten. Hier wie dort gilt es im letzten, die rechtsetzende Tätigkeit im Bereich des Steuerrechts vor den Bürgern politisch zu verantworten.

II. Die Rechtsgrundlagen der gemeindlichen Befugnis zur Hebesatzfestsetzung

1. Notwendigkeit einer spezialgesetzlichen Gestattung

Wird durch die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes in der gemeindlichen Haushaltssatzung materielles Recht gesetzt, handelt es sich hierbei also um den Erlaß eines materiellen Ortsgesetzes, so muß den Gemeinden die Befugnis zum Erlaß eines solchen Rechtssatzes durch ein staatliches Gesetz, und zwar durch ein formelles Gesetz übertragen sein[1].

1) Der Begriff der "Übertragung" wird hier in Anlehnung an Friedrich KLEIN: Verordnungsermächtigungen nach deutschem Verfassungsrecht, Bericht für die Arbeitstagung des Instituts zur Förderung öffentlicher Angelegenheiten e.V. am 1./2. Dez. 1951 in Weinheim, veröffentlicht in: Die Übertragung rechtsetzender Gewalt im Rechtsstaat, Bd.12 der wissenschaftlichen Schriftenreihe des vorgenannten Instituts, Frankfurt a.M. 1952, S.7-78 (10), verwendet.

Fordert die herrschende Meinung[1] die formell-gesetzliche Ermächtigung schon für die Satzungsgewalt der Gemeinden in ihrem "primären" Aufgabenbereich, so muß diese Forderung für den "sekundären" Bereich gemeindlicher Betätigung erst recht gelten, für ihre rechtsetzende Tätigkeit auf dem Gebiete des Steuerwesens[2]. Die allgemeinen Übertragungsnormen der Gemeindeordnungen[3] berechtigen wegen ihres generalklauselartigen Charakters die Gemeinden nicht, ihren Einwohnern irgendwelche Steuerleistungen aufzuerlegen[4]. Ebensowenig vermögen die Rechtsvorschriften, durch welche den Gemeinden generell das Recht eingeräumt wird, Steuern zu erheben[5], dem Gebot nach

---

1) Vgl. BVerwG, Urteil v. 7.3.1958, in: NJW 1958, S.960 ff; JELLINEK, Georg: Allgemeine Staatslehre, 3.Aufl., 7.Neudruck, Darmstadt 1960, S.644; KLEIN, Übertragung, S.109; FORSTHOFF, Verwaltungsrecht, S.399; WOLFF, Verwaltungsrecht, § 25 IX a 2, S.109; PROST: Über die Autonomie, ihre Grundlagen und Grenzen, in: NJW 1955, S.1464; HAMANN, Autonome Satzungen, S.21; BECKER, Selbstverwaltung, S.158, mit weiterem Schrifttumsnachweis auch über die Gegenauffassung, die vor allem von der Naturrechtslehre und der katholischen Soziallehre vertreten wird.

2) Die Unterscheidung zwischen "primärem" und "sekundärem" Aufgabenbereich wird in Anlehnung an Albert HENSEL: Der Finanzausgleich im Bundesstaat in seiner staatsrechtlichen Bedeutung, Berlin 1922, S.14/15, getroffen. Der erstgenannte Komplex umfaßt die eigentlichen, aus dem Daseinszweck der Gemeinde fließenden Aufgaben, während der zweite Bereich solche Aufgaben vereinigt, die der Verwirklichung des primären Zuständigkeitskreises dienen; also im wesentlichen das Finanz- und Steuerwesen.

3) Vgl. § 4 Abs.1 Satz 1 GO-NW.

4) So zutreffend das BVerwG im Urteil v. 7.3.1958, in: DÖV 1958, S.582.

5) Vgl. zum Beispiel § 1 Kommunalabgabengesetz in Nordrhein-Westfalen in Verbindung mit § 87 Abs.5 GO-NW.

einem formellen Gesetz für die Berechtigung zur Hebesatzbestimmung zu genügen. Angesichts der Tatsache, daß alle übrigen wesentlichen Steuerelemente der Gewerbesteuer bundesgesetzlich geregelt sind, bedarf es für die rechtliche Zulässigkeit der kommunalen Hebesatzfestsetzung eines spezialgesetzlichen (formellen) Rechtssatzes, der den Gemeinden diese Kompetenz ausdrücklich zuordnet.

2. Die Auffassungen in Rechtsprechung und Rechtslehre

Im Hinblick auf die grundlegende Bedeutung des Gewerbesteuer-Hebesatzes für die Steuerfestsetzung sollte man meinen, daß es nicht schwierig wäre, den notwendigen formellen Rechtssatz zu finden. Ein Blick in die einschlägige Rechtsprechung und in die Rechtslehre läßt jedoch schnell das Gegenteil erkennen. Soweit zu der Frage nach der staatlichen Ermächtigung überhaupt Stellung genommen wird[1], gliedern sich die bisher vertretenen Auffassungen in drei Richtungen.

In der Steuerrechtsprechung leiten der BFH[2] und das FG Kassel[3] die Befugnis der Gemeinden zur Festsetzung des Steuersatzes der Gewerbesteuer aus § 16 Satz 1 GewStG her. Während das FG Kassel seine

---

1) Die Kommentatoren des Gewerbesteuerrechts übergehen zum weitaus größten Teil stillschweigend diese Frage; vgl. u.a. BLÜMICH/BOYENS/STEINBRING/KLEIN, zu § 16; LENSKI in: Lenski/Steinberg, zu § 16; THIELE, Realsteuerhebesätze, S.81 ff; MÜTHLING, Gewerbesteuergesetz, zu § 16; ROGGE, zu § 16.

2) Urteil v. 11.7.1961, BStBl. III S.407-409.

3) Urteil v. 8.7.1959, in: KStZ 1959, S.170. - Gleicher (wenn auch nicht ausdrücklich betonter, so doch aus den Entscheidungsgründen erkennbar werdender) Meinung das OVG Münster im Urteil v. 25. 11.1959, in: KStZ 1960, S.53.

Auffassung nicht näher begründet, führt der BFH in den Urteilsgründen aus[1]: § 16 GewStG sei gemäß Art.123, 125 GG Bundesrecht geworden. Dem Bund sei zwar die Gesetzgebungskompetenz für die Festsetzung der Hebesätze durch Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG entzogen, jedoch belasse diese Verfassungsvorschrift dem Bund im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung die Bestimmung darüber, wer die Hebesätze festzusetzen habe.

In der Rechtslehre sind Klein[2] und Sattler[3] der Ansicht, die Gemeinden seien von Grundgesetzes wegen befugt, die Höhe des Hebesatzes zu bemessen. Klein begründet seine Auffassung damit, daß zunächst einmal dem Bund nach der Zuständigkeitsregelung im Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG

> ("Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über
>
> 1. ....
> 2. ....
> 3. die Realsteuern mit Ausnahme der Festsetzung der Hebesätze, wenn er die Steuern ganz oder zum Teil zur Deckung der Bundesausgaben in Anspruch nimmt oder die Voraussetzungen des Artikels 72 Absatz 2 vorliegen.")

die Gesetzgebungskompetenz für das Festsetzen der Realsteuer-Hebesätze nicht zukomme. Aber auch die Länder seien nach dem Grundgesetz nicht zuständig, die Hebesätze zu bestimmen. Übersetze man nämlich

---

1) Vgl. a.a.O., S.408 (rechte Sp.).

2) KLEIN, Friedrich: Rechtsgutachten über die Frage, ob die Zweigstellensteuer (§§ 17, 25 Abs.4 GewStG) grundgesetzwidrig ist, erstattet für die Landeshauptstadt Düsseldorf, Münster 1960, S.9/10.

3) a.a.O., S.13.

den Begriff "konkurrierende Gesetzgebung" in Art. 105 Abs.2 Ziff.3 GG mit seiner Legaldefinitions-Formel im Art.72 Abs.1 GG[1], so ergebe sich:

> "Die Länder haben die Befugnis zur Gesetzgebung über 3. die Realsteuern mit Ausnahme der Festsetzung der Hebesätze, solange und soweit nicht der Bund die Gesetzgebungszuständigkeit über diese Materie in Anspruch nimmt, weil er diese Steuern ganz oder zum Teil zur Deckung der Bundesausgaben beansprucht oder weil die Voraussetzungen des Art.72 Abs.2 vorliegen."[2]

Aus der Überstellung der Materie "die Realsteuern mit Ausnahme der Festsetzung der Hebesätze" in den konkurrierenden Gesetzgebungsbereich folge, daß diese Ausnahme (die Festsetzung der Hebesätze) sowohl den Bund als auch die Länder betreffe. Deswegen beinhalte Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG in Verbindung mit Art.106 Abs.6 Sätze 1 bis 3 GG[3] unmittelbar die verfassungsrechtlich verankerte Befugnis der Gemeinden, die Realsteuer-Hebesätze festzusetzen. Zumal Art.106 Abs.6 Sätze 1 bis 3 GG in Verbindung mit Art.28 Abs.2 Satz 1 GG die Grundlage für eine eigenständige gemeindliche Finanzgebarung bilde, der immanent sei, daß die Gemeinden - wie es bei der Hebesatzbestimmung geschehe - über die Steuerhöhe frei und selbst bestimmen[4].

---

1) "... die Länder (haben) die Befugnis zur Gesetzgebung, solange und soweit der Bund von seinem Gesetzgebungsrechte keinen Gebrauch macht."

2) KLEIN, Rechtsgutachten, S.8.

3) Art.106 Abs.6 Sätze 1 bis 3 GG lauten: "Das Aufkommen der Realsteuern steht den Gemeinden zu. Bestehen in einem Lande keine Gemeinden, so steht das Aufkommen dem Lande zu. Nach Maßgabe der Landesgesetzgebung können die Realsteuern als Bemessungsgrundlage für Umlagen und Zuschläge zugrunde gelegt werden."

4) Vgl. KLEIN, Rechtsgutachten, S. 9/10.

Die Auffassung Sattlers gründet sich auf gleiche, wenn auch weniger tiefgehende Erwägungen. Nach seiner Meinung ist die Entscheidung über die Höhe der Hebesätze auf Grund von Art.106 Abs.6 Satz 1 GG in Verbindung mit Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG eine ausschließliche Angelegenheit der Gemeinden, weil die Bundesverfassung dieses Recht aus der konkurrierenden Gesetzgebung des Bundes herausgenommen und es ebenso dem unmittelbaren Einfluß der Länder entzogen habe[1].

Die überwiegende Meinung[2] in der Rechtslehre lehnt eine unmittelbare grundgesetzliche Zuordnung der Hebesatzfestsetzung an die Gemeinden ab. Zwar wird auch hier einhellig die Auffassung vertreten, nach Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG sei für den Bund eine Zuständigkeit zur Hebesatzbemessung nicht gegeben. Aus der negativen Umschreibung in dieser Verfassungsvorschrift zieht man jedoch in Verbindung mit Art.70 Abs.1 GG

("Die Länder haben das Recht der Gesetzgebung, soweit dieses Grundgesetz nicht dem Bunde Gesetzgebungsbefugnis verleiht.")

die Folgerung, daß die Festsetzung der Hebesätze

---

1) Vgl. SATTLER, S.13.

2) Siehe HETTLAGE, Karl M.: Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung, in: VVDStRL, Heft 14, S.25; MENSENS/BOHLEY/KRUTSCH: Handbuch des gemeindlichen Steuerrechts, 4.Aufl., Bd.5 - Gewerbesteuer-, München 1955, Erl. Ziff.2 zu § 1 GewStG und Erl. Ziff.1 zu § 16 GewStG; FROBÖSS, S.304; ferner die Begründung der BUNDESREGIERUNG zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung (Finanzverfassungsgesetz) v. 29.4.1954, Bundestagsdrucksache Nr. 480 des Deutschen Bundestags, 2.Wahlperiode, 1953, S.61; vgl. auch OVG Lüneburg, Urteil v.21.2.1951, in: Der Betrieb 1951, S.399, und DEHMEL, Horst: Die Gesetzgebung auf dem Gebiete der Steuern nach dem Bonner Grundgesetz - ein Beitrag zur Finanzverfassung der Bundesrepublik Deutschland -, Diss. jur., Kiel 1955, S.82. - Für das Grundsteuerrecht siehe GÜRSCHING/STENGER, Ziff.2g der Einf. zum GrStG und Erl.I/1 zu § 21 GrStG.

der Landesgesetzgebung und auf ihrer Grundlage den Gemeinden überlassen sei. Die Vertreter dieser Meinungsrichtung begnügen sich mit ihrer grundgesetzlichen Ausdeutung, ohne aufzuzeigen, durch welche landesrechtlichen (formellen) Gesetze die Kompetenz zur Hebebestimmung an die Gemeinden übertragen worden ist.

3. Kritik der bisherigen Lösungsversuche und eigene Bestimmung der normativen Gestattungsgrundlagen

Bei kritischer Betrachtung können die bisherigen Lösungsversuche nach zwei Richtungen hin nicht unwidersprochen bleiben. Vor allem muß der vom BFH und dem FG Kassel geäußerten Rechtsansicht entgegengetreten werden, das Recht der Gemeinden zur Entscheidung über den Hebesatz gründe sich im Gewerbesteuerrecht auf § 16 Satz 1 GewStG in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuerrechts vom 27.Dezember 1951[1]. Schon die sprachliche Formulierung dieser gewerbesteuerrechtlichen Vorschrift[2] ("Die Steuer wird ... nach dem Hebesatz festgesetzt und erhoben, der von der ... Gemeinde ... fest g e s e t z t[3] ist") zeigt, daß der Gesetzgeber von einer bereits vorhandenen Zuständigkeit der Gemeinden zur Hebesatzbestimmung ausgegangen ist und eine Festlegung des Steuersatzes der Gewerbesteuer durch die

---

1) BGBl. 1951 I S.996 = BStBl. 1952 I S.2.

2) § 16 Satz 1 GewStG in der genannten Fassung lautet: "Die Steuer wird auf Grund des einheitlichen Steuermeßbetrags (§ 14) nach dem Hebesatz festgesetzt und erhoben, der von der hebeberechtigten Gemeinde (§§ 4, 35a) für das Rechnungsjahr festgesetzt ist, das in dem Erhebungszeitraum (§ 14 Abs.2) beginnt."

3) Hervorhebung v. Verf.

Gemeinden vorausgesetzt hat. Dem § 16 Satz 1 GewStG kann somit eine konstitutive Rechtsübertragung nicht entnommen werden. Auf diese bedeutsame, im Gegensatz zur Rechtsprechung und weit verbreiteten Meinung der Praxis stehende Auslegung des § 16 Satz 1 GewStG hat - soweit ersichtlich - erstmalig Klein[1] mit Nachdruck hingewiesen. Aber auch die übrigen verfassungsrechtlichen Erörterungen des BFH zur Hebesatzfestsetzung finden im Grundgesetz keine Stütze. Auf sie näher einzugehen, bleibt den folgenden Ausführungen über die grundgesetzliche Zuständigkeitsordnung des Rechts zur Hebesatzbemessung nach Klein und Sattler vorbehalten.

Klein sieht zutreffend den Anknüpfungspunkt für die Beantwortung der Problemfrage im Art.105 Abs.2 Ziff. 3 GG, der in seinem Wortlaut ausdrücklich auf die Festsetzung der Realsteuer-Hebesätze Bezug nimmt. Wenn er diese Verfassungsnorm nicht isoliert betrachtet, sondern von dort eine Querverbindung zu den allgemeinen Kompetenznormen über die staatliche Gesetzgebung im VII. Abschnitt des Grundgesetzes "Die Gesetzgebung des Bundes" zieht, so wird er damit dem inneren Zusammenhang gerecht, der zwischen der speziellen Regelung staatlicher Gesetzgebungstätigkeit auf dem Gebiete des Finanzwesens und ihrer generellen Ordnung im Bereich eigentlich[2] materieller Staatsaufgaben besteht. Denn wenn auch das Finanz-

---

1) KLEIN, Rechtsgutachten, S.10.

2) Nach Gerhard WACKE: Das Finanzwesen der Bundesrepublik, Tübingen 1950, S.11, betrifft "die Regelung des Finanzwesens nicht einen eigentlichen materiellen Gegenstand der Staatstätigkeit", weil die Aufgabe des Finanzwesens "auf einer anderen Ebene als die 'Verwaltung'" (ebendort S.12) liegt, nämlich in "der Staatsausstattung, der Konstituierung des ganzen Staatsapparates für alle seine Aufgaben und Zwecke" (a.a.O., S.12).

und Steuerwesen als einziger Ausschnitt staatlicher Betätigung wegen seiner zentralen Bedeutung für die Erfüllung der allgemeinen Staatszwecke und für die politische Gestaltung unseres Bundesstaates im X.Abschnitt des Grundgesetzes (Art.105 bis 115 GG) eine Sonderordnung erfahren hat[1], so darf doch nicht übersehen werden, daß diese Sonderregelung jedenfalls hinsichtlich der Äußerungsformen staatlichen Handelns auf dem Hintergrund der allgemeinen Organisationsnormen des Grundgesetzes steht. Diesen grundsätzlichen Ordnungsnormen der Bundesverfassung über die Zuständigkeiten auf dem Gebiete staatlicher Gesetzgebung scheint es aber noch angepaßter zu sein, nicht nur eine Querverbindung von Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG zu Art.72 Abs.1 GG zu ziehen, sondern darüber hinaus eine solche zu Art.70 Abs.1 GG herzustellen. Denn Ausgangspunkt einer jeden Untersuchung über die Abgrenzung der Gesetzgebungstätigkeit zwischen den staatlichen Funktionsträgern ist Art.70 Abs.1 GG[2]. Danach obliegt die Aufgabe staatlicher Gesetzgebung grundsätzlich den Ländern; also eine Zuständigkeitsgeneralklausel zugunsten der Bundesländer, wie sie allgemein für die Ausübung staatlicher Befugnisse und

---

1) Vgl. dazu WACKE, Finanzwesen, S.9-12; derselbe: Die Finanzverfassung, in: DÖV 1955, S.577 ff; v.MANGOLDT, Hermann: Das Bonner Grundgesetz, Berlin und Frankfurt a.M. 1953, Vorbem.2 zum X.Abschn. "Das Finanzwesen", S.552/553; BÜHLER in: Bonner Kommentar, Erl.I zum Abschnitt X; STRICKRODT, Georg: Die Finanzverfassung des Bundes als politisches Problem, Nr.6 der Schriftenreihe der Hochschule Speyer, Tübingen 1951, S.8-9; HETTLAGE, S.6 und 10; PROBST, Edmund: Die gegenwärtige gemeindliche Selbstverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland - formell und materiell -, Diss. rer. pol., München 1958, S.4; PATZIG: Das Bundesverfassungsgericht und die Finanzverfassung, in: DVBl. 1961, S.391.

2) Vgl. BVerfG, Rechtsgutachten v. 16.6.1954, BVerfGE 3, S.407 ff (411); v.MANGOLDT, Art.70 Anm.2.

die Erfüllung staatlicher Aufgaben im Art.30 GG niedergelegt ist. Der Bund darf nur tätig werden, soweit das Grundgesetz ihm eine enumerativ bestimmte und begrenzte Gesetzgebungsbefugnis mit Bezug auf einen Sachgegenstand zuordnet. Der Grundgesetzgeber hat dies in der Weise getan, daß er zwei den Bund berührende Kompetenzbereiche geschaffen hat, von denen der eine der ausschließlichen Zuständigkeit des Bundes (Art.71, 73 GG) und der andere der konkurrierenden Zuständigkeit von Bund und Ländern (Art.72, 74 GG) zugeordnet ist[1].

Die gleiche Grundgestaltung in der Abgrenzung bundesstaatlicher Gesetzgebungstätigkeit findet sich im X. Abschnitt des Grundgesetzes "Das Finanzwesen" (Art.105 GG). Auch hier hat der Verfassungsgeber im Art.105 Abs.1 und 2 GG zwei Kompetenzbereiche mit der vorher genannten Zuständigkeitsanordnung umrissen. Im Gegensatz zu den allgemeinen Kompetenzabgrenzungen (Art.71 ff GG) ist es auf dem Gebiete des Finanz- und Steuerwesens so, daß aus Gründen der Wirtschaftseinheit, insbesondere der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet, der Bund unter den im Art.105 Abs.2 GG genannten Voraussetzungen von seiner Berechtigung erschöpfenden Gebrauch gemacht hat[2]. Hinzu kommt eine zum Teil von den allgemeinen Ordnungsnormen abweichende sprachliche Formulierung. Während Art.74 GG schlechthin vom "Gegenstand der konkurrierenden Gesetzgebung"

---

1) Über weitere Einzelfälle der im Grundgesetz vorgesehenen Bundeszuständigkeit vgl. KLEIN in: v.Mangoldt/Klein, Art.30 Anm.III 2c Abs.2.

2) KLEIN, Friedrich: Das Finanzwesen nach dem Bonner Grundgesetz (ohne Haushaltsrecht), in: Die Wirtschaftsprüfung 1949, S.487; v.MANGOLDT, Vorbem. 3 d zum X. Abschnitt, S.556; HÖPKER-ASCHOFF, Hermann: Das Finanz- und Steuersystem des Bonner Grundgesetzes, in: AöR Bd.75, S.306 ff; HETTLAGE, S.22.

spricht, hat der Verfassungsgeber im Art. 105 Abs.2 GG die Satzfassung gewählt: "Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung". Diese Unterscheidungsmomente verleiten leicht dazu, die im Art.105 GG geschaffenen Kompetenzbereiche (insbesondere den der konkurrierenden Gesetzgebung) allzu sehr im Hinblick auf den Zuständigkeitsträger "Bund" zu betrachten. Man muß sich aber vor Augen halten, daß die erwähnte Fassung des Art.105 Abs.2 GG nur im Zusammenhang mit den der Ziff.3 in diesem Absatz nachfolgenden "Eintrittsvoraussetzungen"[1] zugunsten des Bundes gewürdigt werden darf. Läßt man einmal den Zuständigkeitsträger "Bund" weg, so ist im Art.105 Abs.2 Ziff.1 bis 3 GG nichts anderes niedergelegt, als im Art.74 GG für den allgemeinen Bereich staatlicher Betätigung, nämlich der sachliche Gegenstand der konkurrierenden Gesetzgebung auf dem Gebiete des Finanz- und Steuerwesens.

Füllen hiernach die Ziffern 1 bis 3 im Art.105 Abs. 2 GG den Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung aus, dann bedeuten die negativen Umschreibungen in den Ziffern 1 (= Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis) und 3 (= Festsetzung der Hebesätze) eine Herausnahme dieser Materien aus dem Komplex der konkurrierenden Gesetzgebung. Diese Ausnahmematerien (insbesondere also die Festsetzung der Hebesätze) gehören nicht zu den sachlichen Gegenständen des konkurrierenden Kompetenzbereiches. Daraus folgt,

---

1) Der Bund kann nach Art.105 Abs.2 GG von seinem Gesetzgebungsrecht im Bereich der dort genannten Steuern Gebrauch machen, "wenn er die Steuern ganz oder zum Teil zur Deckung der Bundesausgaben in Anspruch nimmt oder die Voraussetzungen des Artikels 72 Absatz 2 vorliegen".

daß die im Art.72 Abs.1 und 2 GG mit Bezug auf die möglichen Funktionsträger getroffenen Zuständigkeitsanordnungen, die ja nur für die konkurrierende Gesetzgebung gelten[1], mit den Ausnahmematerien nicht vermengt werden dürfen. Bildlich gesprochen stellen die auf das Subjekt (Bund - Länder) bezogenen Regelungen des Art.72 GG die eine Seite einer Münze dar, deren andere Seite durch die den sachlichen Gegenstand der Berechtigung umschließenden Art.74 und 105 Abs.2 Ziff.1 bis 3 GG gebildet wird. Weil die Ausnahmematerie "Festsetzung der Hebesätze" von dieser Münzseite nicht erfaßt wird, kann sie auch von jener Seite nicht gedeckt werden. Deswegen erscheint der von Klein[2] vorgenommene Einbezug der Zuständigkeitsanordnungen aus Art.72 Abs.1 GG in die Regelung des Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG, auf der seine (und die Sattlersche) Auffassung von der bundesverfassungsrechtlichen Zuständigkeit der Gemeinden zur Hebesatzbestimmung letztlich gegründet ist, nicht ganz zweifelsfrei. Die durch Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG gebotene Herausnahme der Festsetzung der Hebesätze aus dem Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung hat vielmehr zur Rechtsfolge: Der Bund ist (unstreitig) nicht berechtigt, die Hebesätze der Realsteuern festzusetzen, weil diese Materie keinem der beiden im Grundgesetz enthaltenen und ihn berührenden Kompetenzbereiche (ausschließliche oder konkurrierende Gesetzgebung) unterfällt. Die Befugnis dazu besitzen gemäß der verfassungsrechtlichen Grundnorm über die Abgrenzung gesetzgebender Tätigkeit zwischen Bund und Ländern, Art.70 Abs.1 GG,

---

1) Vgl. den Wortlaut des Art.72 Abs.1 und 2 GG.
2) KLEIN, Rechtsgutachten, S.8.

allein und ausschließlich die Bundesländer[1]. Denn Art.70 Abs.1 GG ordnet die Gesetzgebungsfunktion für alle - den vorerwähnten Kompetenzbereichen nicht zugehörigen - sachlichen Gegenstände staatlicher Betätigung den Ländern zu. Das gilt auch für das Gebiet des Steuerwesens[2].

Die Auslegung, daß nach der grundgesetzlichen Ordnung unseres bundesstaatlichen Finanz- und Steuerwesens für die Festsetzung der Realsteuer-Hebesätze die Länder zuständig sind, wird mittelbar durch die Rechtsprechung des BVerfG zu der Ausnahmebestimmung im Art.105 Abs.2 Ziff.1 GG bestätigt. Das BVerfG stellt in seinem Beschluß vom 4.Februar 1958[3] fest:

---

1) Hans NAWIASKY führt in seiner Studie: Die Grundgedanken des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland, Stuttgart und Köln 1950, auf S.52 aus, daß der Bund nach Art.105 Abs.2 GG die dort genannten Steuern unter den am Schluß bezeichneten Voraussetzungen gesetzlich regeln könne. Er fährt dann wörtlich fort: "Andernfalls ist die Landesgesetzgebung zuständig; dies trifft auch für die Festsetzung der Hebesätze bei den Realsteuern zu (Art.105 Abs.2 Ziff.3)." Durch die Worte "Andernfalls" und "dies" gibt er in Verbindung mit dem Vorhergehenden zu erkennen, daß er eine Zuständigkeit der Länder zur Hebesatzfestsetzung nur dann bejahen will, wenn die "Eintrittsvoraussetzungen" (Art.105 Abs.2 GG am Schluß) des Bundes nicht vorliegen. Diese Auffassung wird den verfassungsrechtlichen Gegebenheiten nicht gerecht. Da die Festsetzung der Hebesätze nicht zum Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung gehört, sind die "Eintrittsvoraussetzungen" des Bundes für die Zuständigkeit der Länder in diesem Punkte unerheblich.

2) Vgl. darüber OVG Münster, Beschluß v. 9.11.1957, OVGE 13, S.104 (= KStZ 1958, S.13); v. MANGOLDT, Art.105 Anm.2; BÜHLER in: Bonner Kommentar, Art. 105 Anm.II 1; HAMANN, Andreas: Das Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, Berlin-Neuwied-Darmstadt 1961, Art.105 Anm. A 1, S.433.

3) In: NJW 1958, S.625; ebenso Bad.-Württ. VGH, Beschluß v. 30.1.1951, in: DVBl. 1951, S.288 ff (291), und v. 30.11.1951, in: DVBl. 1952, S.282.

"Nach Art.105 Abs.2 Ziff.1 GG sind die Länder ausschließlich zur Gesetzgebung zuständig über 'Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis'...." Da diese Verfassungsvorschrift rechtlich ebenso gestaltet ist wie diejenige über die Hebesätze im Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG, bestehen keine Bedenken, die Feststellung des BVerfG hier entsprechend anzuwenden. Damit ist aber auch die Auffassung des BFH[1] widerlegt, dem Bund sei im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung über die Realsteuern die Bestimmung überlassen, wer die Hebesätze festzusetzen habe. Der Grundgesetzgeber selbst hat hierüber bereits durch Zuordnung der Befugnis zur Festsetzung der Realsteuersätze an die Länder befunden. Deswegen kann dem Bund kein Raum für das vom BFH angenommene Bestimmungsrecht verblieben sein. Gleichzeitig wird daraus deutlich, daß den Gemeinden unter der Geltungskraft des Grundgesetzes durch ein Bundesgesetz (vor allem durch die Realsteuergesetze) zu keiner Zeit die Zuständigkeit übertragen werden kann, die Realsteuer-Hebesätze inhaltlich auszufüllen[2]. Die zuvor schon aus dem Wortlaut des § 16 Satz 1 GewStG gewonnene Antwort auf die Feststellungen des BFH und des FG Kassel, die gemeindliche Bemessung des Gewerbesteuer-Hebesatzes sei in dieser steuerrechtlichen Norm verankert, wird somit verfassungsrechtlich bestätigt.

---

1) In dem oben genannten Urteil v. 11.7.1961, BStBl. III S.408.

2) Sofern man nicht in Erwägung zieht, daß die Länder den Bund entsprechend ermächtigen (eine solche Ermächtigung würde jedoch erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken hervorrufen, vgl. dazu allgemein TRIEPEL, Heinrich: Delegation und Mandat im öffentlichen Recht, Stuttgart und Berlin 1942, S.117, sowie das Urteil des BVerfG v. 23.10.1951, BVerfGE 1, S.14 ff -35-) oder Art.105 Abs.2 Ziff. 3 GG geändert wird.

Im Ergebnis muß mit der überwiegenden Meinung im Schrifttum davon ausgegangen werden, daß nach Art. 105 Abs.2 Ziff.3 GG in Verbindung mit Art.70 Abs.1 GG allein die Bundesländer zur Festsetzung der Realsteuer-Hebesätze befugt sind. Dieses Ergebnis entspricht auch der Konzeption des Grundgesetzes, das von einem zweistufigen Staatsaufbau (Bund - Länder) ausgeht und die Gemeinden - wenn auch nicht stets mit gleichbleibender Stärke[1] - zur inneren Gliederung der Länder zählt[2].

Die grundgesetzliche Zuweisung der Materie "Festsetzung der Hebesätze" an die Länder zwingt zu der bisher in Rechtsprechung und Rechtslehre nicht erörterten Frage, durch welche formellen Landesgesetze die Zuständigkeit für die rechtliche Regelung des Gewerbesteuermaßes den Gemeinden übertragen worden ist, die heute in allen Bundesländern den Steuersatz der Gewerbesteuer bestimmen. Es wurde bereits erwähnt, daß ein solcher Übertragungsakt nicht in den landesrechtlichen Vorschriften enthalten ist, die den Gemeinden die Satzungsgewalt oder ein allgemeines Steuererhebungsrecht verleihen. Ebensowenig bilden die Vorschriften der Gemeindeordnungen über den Inhalt der Haushaltssatzung (in Nordrhein-Westfalen: § 85 GO) eine hinreichende Rechtsgrundlage. Diese Gesetzesbestimmungen legen lediglich Form und Standort der Hebesatzentschließung fest, setzen aber die gemeindliche Befugnis zur Festsetzung selbst voraus.

---

1) Vgl. z.B. Art.28 Abs.2 und Art.106 Abs.6 GG.

2) Über diese Konzeption des Grundgesetzes vgl. KLEIN, Stellung der Gemeinden, S.I/3-I/4; MAUNZ, Theodor: Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung, in: VVDStRL, Heft 14, S.54.

Den einzig erheblichen Anknüpfungspunkt bietet § 16 Satz 1 GewStG in seiner Fassung vom 1.Dezember 1936[1], die den Wortlaut hatte:

> "Die Steuer wird auf Grund des einheitlichen Steuermeßbetrags nach dem von der Gemeinde für jedes Rechnungsjahr festzusetzenden Hundertsatz (Hebesatz) festgesetzt und erhoben."

In der sprachlichen Formulierung "von der Gemeinde ... fest z u setzenden[2] Hundertsatz (Hebesatz)" wird man ohne durchgreifende Bedenken eine zu jener Zeit rechtlich zulässige und gültige Übertragung des Rechts zur Hebesatzfestsetzung vom Reichsgesetzgeber auf die Gemeinden sehen dürfen[3]. Würde diese - in einem formellen Gesetz ausgesprochene - Rechtsübertragung noch heute als Landesrecht fortgelten, so wäre die Antwort auf die gestellte Frage nach der Rechtsgrundlage gemeindlicher Hebesatzbestimmung im Gewerbesteuerrecht gefunden. Ob jener reichsrechtliche Übertragungsakt mit der genannten Folge noch existent ist, richtet sich nach Art.123 bis 125 GG.

Gemäß Art.123 Abs.1 GG gilt Recht aus der Zeit vor dem Zusammentritt des Bundestages fort, soweit es dem Grundgesetz nicht widerspricht. Dabei ist unter "Recht" jede Rechtsnorm zu verstehen, unabhängig von ihrer Erscheinungsform und ihrer Rechtsquelle[4].

---

1) RGBl.I S.979 (982).

2) Hervorhebung v. Verf.

3) Nach Auflösung der Länder durch das Gesetz über den Neuaufbau des Reichs v. 30.1.1934 (RGBl.I S.75) war die gesamte Steuergewalt beim Reich vereinigt.

4) Vgl. BFH, Urteil v. 7.2.1952, BStBl. III S.162; HOLTKOTTEN in: Bonner Kommentar, Art.123 Anm. II 2.

Primäre Voraussetzung ist allerdings, daß sie im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Grundgesetzes (mit Ablauf des 23.Mai 1949 - Art.145 Abs.2 GG) überhaupt noch in Kraft gewesen ist[1]. Prüft man den § 16 Satz 1 GewStG in seiner reichsrechtlichen Fassung anhand dieser Grundsätze, so ergibt sich folgendes: Die in ihm beinhaltete Zuordnung der Hebesatzfestsetzung an die Gemeinden stellt mit Bezug auf die zuständigen Gemeindeorgane die generelle und abstrakte Regelung einer bestimmten Hoheitsmaterie (Teilausübung des Realbesteuerungsrechts), folglich eine Rechtsnorm dar. Nicht entscheidend ist für die Normqualität der getroffenen Regelung ihre sprachliche Einkleidung. Maßgebend ist allein die Tatsache, daß ein in sich geschlossener und vollständiger Sachverhalt (hier die Zuständigkeit zur Inhaltsbestimmung eines Steuerelementes) rechtlich geordnet wird. Mag dabei auch aus "technischen" Gründen eine auf den ersten Blick in Anbetracht des sachlichen Gegenstandes vielleicht ungewöhnlich erscheinende grammatikalische Form gewählt worden sein[2]. Irgendwelche Endigungsgründe, denen zufolge die Rechtsnorm bis zum Inkrafttreten des Grundgesetzes ihre Geltungskraft

---

1) Zu der Frage, ob als Stichtag für die Geltungskraft alten Rechts der Zeitpunkt des Inkrafttretens des Grundgesetzes (23.Mai 1949) oder der Tag des erstmaligen Zusammentritts des Bundestages (7.September 1949) maßgebend ist, wird in der Rechtsprechung und in der Rechtslehre unterschiedlich Stellung genommen. Wie hier: KLEIN, Friedrich: Probleme des Finanzwesens nach dem Bonner Grundgesetz, in: Steuerberater-Jahrbuch 1950, S.48; HOLTKOTTEN in: Bonner Kommentar, Art.123 Anm.II 6 und 7; MAUNZ, Staatsrecht, S.202. - Anderer Auffassung sind: BFH im Urteil v. 24.1.1952, BStBl. III S.74 (75); HAMANN, Grundgesetz, Art. 123 Anm. C 2; GRIMM, Claus: Besteuerung und Grundgesetz, Stuttgart 1959, S.55.

2) Über die Bedeutung grammatikalischer Formen bei Auffinden eines Rechtssatzes siehe NAWIASKY, Rechtslehre, S.10, 54 f, 125 f; ENGISCH, S.64 ff.

verloren hätte, sind nicht ersichtlich. Ebensowenig widerspricht die in ihr vollzogene Übertragung der Befugnis zur Hebesatzfestsetzung an die Gemeinden den Verfassungsnormen des Grundgesetzes. Im Gegenteil! Wie ausführlich dargelegt, wird hierdurch gerade die im Art.28 Abs.2 Satz 1 GG gewährleistete kommunale Finanzgarantie am stärksten verwirklicht. Da mithin die für eine Rechtsbeständigkeit nach Art.123 Abs.1 GG notwendigen Voraussetzungen erfüllt waren, galt der reichsrechtliche Übertragungsakt zumindest nach Inkrafttreten des Grundgesetzes noch fort[1]. Ob als Bundes- oder Landesrecht entscheidet sich nach Art.124, 125 GG. Danach wird altes Recht, das Gegenstände der ausschließlichen Gesetzgebung des Bundes betrifft, Bundesrecht und Recht, das Gegenstände der konkurrierenden Gesetzgebung betrifft, unter den im Art.125 Nr.1 und 2 GG modifizierten Voraussetzungen Bundesrecht. Daraus folgt im Umkehrschluß, daß alles sonstige noch fortgeltende Recht im Rahmen der landesverfassungsrechtlichen Möglichkeiten Landesrecht wird[2]. Dies gilt insbesondere für solche Rechtsmaterien, die nach der Zuständigkeitsverteilung des Grundgesetzes (Art.70 ff, Art.105) zum ausschließlichen Kompetenzbereich der Länder gehören. Die Festsetzung der Realsteuer-

---

1) Im Rahmen dieser Untersuchung erübrigt sich eine Stellungnahme zu der staatsrechtlich bedeutsamen Frage, ob man die Weitergeltung alten Rechts mit einer Rezeption durch den alliierten Kontrollrat und den allgemeinen Sätzen der Staatslehre und des Völkerrechts begründet, die über die fortdauernde Gültigkeit der Rechtsordnung beim Sturz der Staatsverfassung handeln, oder ob man sie aus dem Fortbestand der nur suspendierten alten Staatsverfassung verbunden mit dem Fortbestand des Staates selbst herleitet.

2) HOLTKOTTEN in: Bonner Kommentar, Art.123 Anm.II 7 und Art.125 Anm.II 2; MAUNZ, Staatsrecht, S.202 f.

Hebesätze und damit die Befugnis, dieses Recht einem anderen Funktionsträger zu überweisen, unterliegt aber nach der Ordnung des Grundgesetzes allein der Zuständigkeit der Länder. Infolgedessen ist der reichsrechtliche Übertragungsakt im § 16 Satz 1 GewStG alter Fassung nicht Bundesrecht, sondern "nur" Landesrecht geworden[1].

Verfassungsrechtssätze in den Bundesländern stehen seiner Fortgeltung nicht entgegen. Es bedarf hier keiner Stellungnahme zu der Frage, ob mangels einer ausdrücklichen Verfassungsvollmacht schlechthin nach gemeineuropäischer Rechtsauffassung von einer stillschweigenden Verfassungslegitimation der Bundesländer ausgegangen werden kann, den Gemeinden die Befugnis zur Hebesatzbemessung zu übertragen bzw. es bei dem überkommenen Rechtszustand zu belassen[2]. Jedenfalls ergibt sich für die Zulässigkeit des bestehenden Zustandes, wonach die Länder den Gemeinden die Entscheidung über die Höhe des Steuersatzes der Gewerbesteuer überlassen haben, eine entsprechende Verfassungslegitimation aus den landesverfassungsrechtlichen Bestimmungen, die eine Ordnung des gemeindlichen Finanz- und Steuerwesens zum Inhalt haben[3]. In ihnen kommt grundsätzlich überall

---

1) Darüber, daß ein Gesetz teils als Bundesrecht und teils als Landesrecht fortgelten kann, vgl.BVerfG, Beschluß v. 11.5.1955, in: NJW 1955, S.945.

2) Von einer solchen gemeineuropäischen Rechtsauffassung spricht NAWIASKY, Rechtslehre, S.76, im Rahmen seiner Erörterungen über die Delegation rechtsetzender Gewalt, dagegen für den Geltungsbereich des Grundgesetzes mit beachtlichen Argumenten HAMANN, Autonome Satzungen, S.68/69.

3) Vgl. Baden-Württemberg: Art.71 Abs.3 der Verfassung v. 11.11.1953 (GBl. S.173); Bayern: Art.83 Abs.3 der Verfassung v. 2.12.1946 (GVBl. S.333); Bremen: Art.146, 102 der Verfassung v. 21.10.1947 (GBl. S.251); Hessen: Art.137 Abs.5 der Verfassung v. 11.12.1946 (GVBl. S.229); Niedersachsen: Art. 44 Abs.4, 45 der Verfassung v. 13.4.1951 (GVBl. S.103); Nordrhein-Westfalen: Art.78 Abs.3,79 LV; Rheinland-Pfalz: Art.49 Abs.5 der Verfassung v. 18.5.1947 (VOBl. S.209); Schleswig-Holstein: Art. 41,42 der Landessatzung v.13.12.1949 (GVBl.1950 S.3).

der Wille des Verfassungsgebers zum Ausdruck, die kommunale Selbstverwaltung durch die Sicherung ihrer finanziellen Lebensfähigkeit zu stärken[1]. Darin ist - angesichts der finanzpolitischen Bedeutung der Hebesatzfestsetzung - eine ausreichende Verfassungsvollmacht zu erblicken. Anhaltspunkte dafür, daß die Länder den früheren Übertragungsakt aufgehoben oder geändert haben, liegen nicht vor. Im Ergebnis muß daher die Feststellung getroffen werden:

> Die im § 16 Satz 1 GewStG in seiner reichsrechtlichen Fassung vom 1.Dezember 1936 enthaltene Übertragung des Rechts zur Hebesatzfestsetzung auf die Gemeinden gilt noch heute gemäß Art.123 Abs.1, 124, 125 GG in Verbindung mit Art.105 Abs.2 Ziff.3, 70 Abs.1 GG als Landesrecht fort.

Damit besitzen die Gemeinden für ihre rechtsetzende Tätigkeit im Bereich des Gewerbesteuerrechts (Hebesatzentschließung) eine landesrechtliche Grundlage, die in einem formellen Rechtssatz verankert ist.

Diese Feststellung bekräftigt die bundesgesetzliche Änderung des § 16 Satz 1 GewStG im Jahre 1951. Durch Art.1 § 1 Nr.16 des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuerrechts vom 27.Dezember 1951[2] ist die reichsrechtliche Fassung "von der Gemeinde ... festzusetzenden Hundertsatz (Hebesatz)" in "nach dem Hebesatz festgesetzt und erhoben, der von der ... Gemeinde ... festgesetzt ist" geändert und der ganze § 16 GewStG neu erlassen worden. Hierdurch hat der Bundesgesetzgeber, ohne die Fortgeltung des alten Rechtssatzes beeinträchtigen zu können, zu erkennen gegeben, daß er der (richtigen) Ansicht ist, er selbst könne den Gemeinden die Befugnis zur Hebe-

---

1) So SATTLER, S.29.

2) BGBl.I S.996.

satzbestimmung im Gewerbesteuerrecht nicht mehr einräumen, weil sie ihnen schon kraft Landesrecht zustehe[1]. Nur so gewinnt die Gesetzesänderung Verständnis[2].

Zur Vervollständigung des Ganzen sei am Rande bemerkt, daß die vorstehenden Ausführungen in gleicher Weise für den zweiten Bereich der Realsteuern, für die Grundsteuer, gelten. Anders als im Gewerbesteuerrecht ist bei der Grundsteuer den Gemeinden durch § 21 Abs.1 Satz 3 GrStG in seiner reichsrechtlichen Fassung vom 1.Dezember 1936[3] die Kompetenz zur Hebesatzfestsetzung in einem besonderen grammatikalischen Satz übertragen worden ("Der Hebesatz wird von der Gemeinde festgesetzt."). Dieser formelle Rechtssatz des Reichsrechts gilt ebenfalls über Art.123 Abs.1, 124, 125 GG in Verbindung mit Art. 105 Abs.2 Ziff.3, 70 Abs.1 GG noch heute als Landesrecht fort. Er bildet die Rechtsgrundlage für die gemeindliche Bestimmung des Steuersatzes im Grundsteuerrecht. Dagegen können aus der Tatsache, daß

---

1) Man kann nicht mit Erfolg den Einwand vortragen, die reichsrechtliche Delegationsnorm sei durch die Neuverabschiedung des § 16 GewStG aufgehoben worden. Ein solcher Aufhebungswille lag dem Bundesgesetzgeber fern (wie die Gesetzänderung beweist). Selbst wenn man von einem derartigen Willen ausgehen wollte, könnte ihm wegen der fehlenden Zuständigkeit seines Trägers keine Rechtswirksamkeit zugesprochen werden.

2) Die Gesetzesmaterialien geben über die Motive des Gesetzgebers bezgl. der erwähnten Gesetzesänderung keine Auskunft, vgl. den Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuerrechts v. 6.4.1951, Bundestagsdrucksache Nr.2130, Deutscher Bundestag, 1.Wahlperiode 1949; einen weiteren Entwurf des Bundesrates v. 11.10.1951, Bundestagsdrucksache Nr.2675, Deutscher Bundestag, 1.Wahlperiode 1949; stenogr. Bericht der 171. Sitzung des Deutschen Bundestages vom 25.10.1951, S.7043-7045.

3) RGBl.I S.986.

die Ermächtigungsnorm mit ihrem alten Wortlaut im § 21 Abs.1 Satz 3 der Neufassung des Grundsteuergesetzes vom 10.August 1951[1] aufgenommen worden ist, durchgreifende Bedenken nicht hergeleitet werden. Die Bekanntmachung der Neufassung durch den Bundesminister der Finanzen[2] stellt keinen Akt der Rechtsetzung dar, denn diese ist im Grundgesetz für Gesetze (Art.76 bis 78 mit 82) und Rechtsverordnungen (Art.80 mit 82) genau geregelt. Die Neufassung hat lediglich "arbeitstechnische" Bedeutung. Sie dient als "Gebrauchsfassung" der praktischen Handhabung des Gesetzes. Auf die Gültigkeit und Einordnung der in ihr enthaltenen Normen vermag sie keinen rechtserheblichen Einfluß zu nehmen[3].

3. T e i l

Die Einwirkungsmöglichkeiten des Bundes und der Länder auf die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes

I. Ursachen und Aufgaben staatlicher Einwirkung

Die Ermächtigung zur Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes gibt den Gemeinden landesrechtlich ein Bestimmungsrecht über die Steuerhöhe und damit neben dem Bund ein Mitbestimmungsrecht über die Gewerbesteuer schlechthin. Sie besitzen von daher ein echtes

---

1) BGBl.I S.519.

2) Auf Grund der Ermächtigung im Art.IV Abs.1 des Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes v. 10.8.1951, BGBl.I S.515.

3) Vgl. dazu HORLACHER, Hellmut: Ermächtigung der Exekutive zur Neufassung von Gesetzen, in: DÖV 1956, S.490-492.

Besteuerungsrecht auf dem Gebiete der Gewerbesteuer[1] und haben so die Möglichkeit, dieser Steuer für den örtlichen Bereich ihr bestimmtes Gepräge aufzudrücken.

Im Rahmen der Steuergestaltung unterliegt die Bemessung des Steuersatzes der Gewerbesteuer dem Einfluß einer Anzahl verschiedener Faktoren, von denen neben den politisch-soziologischen Tatbeständen in den Gemeindevertretungen[2] der wichtigste der örtliche Steuerbedarf[3] ist. Dieser wird seinerseits durch die Ergiebigkeit der zur Verfügung stehenden Finanzquellen (Steuern, Gebühren, Beiträge, staatliche Finanzzuweisungen, Einnahmen aus dem gemeindlichen Wirtschaftsvermögen und Kreditaufnahme) und durch die finanziellen Anforderungen des kommunalen Aufgabenkreises gebildet. Die gemeindliche Finanz- und Steuerkraft ist aber entsprechend der unterschiedlichen Wirtschafts- und Sozialstruktur in den Gemeinden überaus vielgestaltig. Da sie heute im wesentlichen von dem Aufkommen an Gewerbesteuern abhängt, erlaubt die finanzpolitische Lage den Gemeinden mit einer gut ausgestatteten industriellen

---

1) Eine Gebietskörperschaft hat ein Besteuerungsrecht dann, wenn sie befugt ist, in Form der Rechtsetzung ihren Besteuerungswillen zum Ausdruck und zur Geltung zu bringen. Sie muß zumindest ein Mitbestimmungsrecht über die Steuer haben. Vgl. darüber eingehender HENSEL, Steuerrecht, S.14; SCHRANIL, S.54 ff.

2) Dazu WEBER, Staats- und Selbstverwaltung, S.64 f; KÖNIG, René: Die Gemeinde im Blickfeld der Soziologie, in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, 1.Bd., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1956, S.41 ff.

3) Zum Begriff des Steuerbedarfs und zum folgenden vgl. POPITZ, S.93 ff.

und gewerblichen Struktur eine stärkere Wirkungsmöglichkeit und damit eine bessere Befriedigung der kollektiven Bedürfnisse als den Gemeinden, die eine solche wirtschaftliche Grundlage nicht oder nicht in dem notwendigen Umfang aufweisen können. Andererseits wird der Kreis der auf kommunaler Ebene zu bewältigenden Aufgaben nicht mit gleicher Stärke durch die wirtschaftliche Struktur der Gemeinden umrissen. Vielmehr müssen mit zunehmender Gemeindegröße infolge größerer räumlicher Ausdehnung und größerer Einwohnerzahl ständig neue, differenziertere und gesteigerte Bedürfnisse der Gemeindebürger erfüllt werden[1]. Dies gilt insbesondere für Verkehrsmittel, kulturelle Einrichtungen, gesundheitliche Betreuung, Sport- und Erholungsanlagen, die erst von einer bestimmten Gemeindegröße an nach unabwendbarer Befriedigung verlangen.

Angesichts der aus der politischen, ökonomischen und sozialen Gesamtentwicklung den Gemeinden immer umfangreicher erwachsenden Verpflichtungen und der großen Bedeutung des Gewerbesteueraufkommens für die kommunale Leistungsfähigkeit wird die Gestaltung des Hebesatzes zudem vielfach von der wirtschafts- und steuerpolitischen Zielsetzung der Gemeinden getragen, ihre gewerbliche und industrielle Grundlage zu verbreitern. Die Steuerpflichtigen lassen ihr wirtschaftliches Verhalten, vor allem ihre betrieblichen Dispositionen, sehr stark von der Erwägung leiten, den Steuerdruck zu mildern. Hier können die Gemeinden durch die ihrem Ermessen anheimgegebene eigenverantwortliche Bestimmung des Gewerbesteuer-Hebesatzes einen privatwirtschaftlichen Anreiz für

---

1) Über den Einfluß der Gemeindegröße auf den Umfang der kommunalen Aufgaben vgl. POPITZ, S.279 ff; TERHALLE, Finanzwirtschaft des Staates, S.43.

die industrielle Standortwahl schaffen[1].

Die mannigfachen, örtlich unterschiedlichen Bestimmungsfaktoren für die Bemessung des Steuersatzes der Gewerbesteuer, insbesondere der unterschiedliche Steuerbedarf, führen zwangsläufig dazu, daß der Steuersatz in den einzelnen Gemeinden verschieden hoch angespannt ist. Dabei soll nicht verkannt werden, daß heute in Anbetracht der häufig zu kurzen "Finanzdecke" die Bestimmung des Hebesatzes sich zu einem großen Teil an der Anspannungsgrenze bewegt. Dennoch bleibt die nicht zu bestreitende Tatsache lokal unterschiedlicher Hebesatzbemessung und damit örtlich differenzierter Gewerbesteuerbelastung bestehen[2]. Diese Unterscheidungen entsprechen der

---

1) Diese Möglichkeit ist nur eine und nicht einmal die gebräuchlichste, um gewerbliche und industrielle Betriebe in den Gemeindebereich zu ziehen. Andere Vergünstigungen sind beispielsweise: Bereitstellung von billigem Baugelände, Bauland-erschließung, kulturelle Einrichtungen für die arbeitenden Menschen usf. - Die Kommunen schaffen durch ihre Werbung für die Ansiedlung von Gewerbebetrieben nicht zu unterschätzende raumpolitische Gegebenheiten. Dem Einfluß der Gewerbesteuer, speziell ihrer regional unterschiedlichen Hebesätze, auf das Problem von Raumordnung und Raumpolitik (Ballung und Dezentralisation - angemessene Verteilung von Wohnstätten und Arbeitsstätten) ist eine besondere Studie von Helmut WÖBER gewidmet: Die raumordnungspolitische Bedeutung der Gewerbesteuer, Heft 39 der Mitteilungen aus dem Institut für Raumforschung, Bad Godesberg 1958.

2) Hierdurch werden die Ausführungen des OVG Münster im Urteil v. 24.3.1954, in: KStZ 1954, S.197 ff (199), für den Bereich der gemeindlichen Finanzwirtschaft im besonderen Maße bestätigt. Das OVG führt dort aus: "Es gehört zur Eigentümlichkeit des Ortsrechts, den örtlichen Besonderheiten angepaßt und in diesem Sinne ... buntscheckig zu sein. Dem Gleichheitsgrundsatz widerspricht das nicht ... ." Ebenso Bay.VGH, Urteil v. 2.3.1960, in: DÖV 1960, S.267.

finanzpolitischen Aufgabenstellung der den Gemeinden überantworteten Festsetzung des Gewerbesteuersatzes. Sie sind eine selbstverständliche Voraussetzung für jede eigenverantwortliche kommunale Finanzwirtschaft und als Preis für die staatspolitischen Werte echter Selbstverwaltung in Kauf zu nehmen.

Notwendig ist es aber, daß sich die Unterschiede in der lokalen Gewerbesteuerbelastung in maßvollen Grenzen halten und kein unerträgliches Gefälle aufweisen[1]. Denn die Gemeinden sind trotz der formalen Selbständigkeit ihrer Haushaltsführung Teil der Einheit, die die Finanzwirtschaften von Bund, Ländern und Gemeinden umschließt[2]. Die Bundesrepublik ist ein einheitliches, nicht unterteilbares Wirtschaftsgebiet. Mit derselben Empfindlichkeit, mit der die öffentliche Meinung auf Unterschiedlichkeiten in der Art und im Wirkungsgrad der hoheitlichen Leistungsverwaltung eingeht und in zunehmendem Maße einen möglichst gleichmäßigen Leistungsstandard begehrt[3], tritt sie stärkeren Differenzierungen in der steuerlichen Belastung entgegen. Vornehmlich vom Standpunkt der Wirtschaft aus muß im Interesse annähernd gleicher Wettbewerbsbedingungen innerhalb des nationalen Wirtschaftsraumes der Gefahr zu starker Verschiedenheit in der Gewerbesteuerbelastung und der Anspannung der Hebesätze begegnet werden.

---

1) FROBÖSS, S.303.

2) Vgl. TERHALLE, Finanzwirtschaft des Staates, S.285.

3) Siehe darüber die Begründung der BUNDESREGIERUNG zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung (Finanzverfassungsgesetz) v. 29.4.1954, Bundestagsdrucksache Nr. 480 des Deutschen Bundestages, 2. Wahlperiode 1953, S.48; ferner HETTLAGE, S.19.

Bei dieser Sachlage kommt dem Staat (d.h. in unserem Bundesstaat Bund und Ländern) von selbst die Aufgabe zu, durch geeignete Maßnahmen dafür zu sorgen, daß die Gemeinden im Zusammenhang mit der Entscheidung über den Steuersatz der Gewerbesteuer die für sie aus der politischen und ökonomischen Gesamtsituation der Bundesrepublik hervorgehenden Schranken beachten. Für den Staat gilt es, einerseits auf die Bedürfnisse eines einheitlichen Wirtschaftsgebietes, auf die begrenzte Leistungsfähigkeit der nationalen Volkswirtschaft und auf die sachgerechte Inanspruchnahme der Gewerbesteuerquelle Rücksicht zu nehmen, andererseits dem Verlangen der örtlichen Gemeinschaft nach selbstverantwortlicher Steuerbemessung und damit verbundener hinreichender finanzieller Entfaltungsmöglichkeit genügenden Raum zu lassen[1]. Nur wenn die notwendige staatliche Einflußnahme diesen Anforderungen gerecht wird, vermag sie das erforderliche Maß an finanz- und steuerwirtschaftlicher Einheit zu erzielen und ein sinnvolles Ineinandergreifen von Bund, Ländern und Gemeinden zu erreichen. Die Verwirklichung der Ziele verlangt in erster Linie ein verantwortungsbewußtes Bemühen der beteiligten Zuständigkeitsträger, die sich aus der verfassungsrechtlichen und verfassungspolitischen Lage der Bundesrepublik ergebenden Schwierigkeiten zu überwinden. Diese Schwierigkeiten bestehen darin, daß

---

1) Die hier für einen speziellen Bereich angedeutete Problematik ist als allgemeiner Fragenkomplex von großer Wichtigkeit für die Ordnung des Finanzausgleichs zwischen Bund, Ländern und Gemeinden. Im einzelnen dazu: POPITZ, S.2; HENSEL, Steuerrecht, S.16; TERHALLE, Finanzwirtschaft des Staates, S.269 und 283 ff; Begründung der BUNDESREGIERUNG a.a.O., S.34-36 und 60 ff.

das "staatliche Interesse ... nicht einheitlich und nach einem Gesamtplan zur Geltung kommen (kann), weil es in ... (der Bundesrepublik) nicht durch einen Willensträger vertreten wird; ... (Bund) und Länder stehen nebeneinander und verkörpern das staatliche Interesse nicht in harmonischem Zusammenwirken, das ein reibungsloses Ineinandergreifen ihrer Maßnahmen sicherstellt"[1].

Die staatlichen Hoheitsträger besitzen Mittel und Wege verschiedener Art, um durch Einflußnahme auf die gemeindliche Gestaltung des Gewerbesteuer-Hebesatzes ihrer Verpflichtung gegenüber dem finanzwirtschaftlichen Gemeinwohl nachzukommen. Im weitesten Sinne zählen dazu außer den staatlichen Einwirkungsmöglichkeiten, die im Gewerbesteuerrecht festgelegt sind, diejenigen, die bei der Gewährung von Finanzzuweisungen (Bedarfszuweisungen[2]) Berücksichtigung finden[3], bis hin zu den gesamtfinanzwirtschaftlichen Ordnungsmaßnahmen, die aus den kommunalen Haushaltsvorschriften und aus den Vorschriften über die Wirtschaftsführung sowie Vermögensver-

---

1) POPITZ, S.86. - Seine Ausführungen, seinerzeit auf den Weimarer Staat bezogen, haben noch heute aktuelle Bedeutung. Wenn er von einem Nebeneinander von Reich (Bund) und Ländern spricht, so ist dies offensichtlich (und zutreffend) nur im tatsächlichen, nicht im staatsrechtlichen Sinne (= gleichwertige Staatlichkeit beider) gemeint.

2) Über die Begriffskategorien bei den Finanzzuweisungen vgl. PAGENKOPF, S.184.

3) Vgl. dazu in Nordrhein-Westfalen das Gesetz zur Regelung des Finanz- und Lastenausgleichs mit den Gemeinden und Gemeindeverbänden für das Rechnungsjahr 1962 v. 23.1.1962 (GVBl. S.53) sowie den gemeinsamen Runderlaß des Innenministers und des Finanzministers über die Haushaltsführung der Gemeinden und Gemeindeverbände im Rechnungsjahr 1962 v. 13.12.1961 (Ministerialblatt, Ausgabe A, 1962, S.77).

waltung der Gemeinden hervorgehen[1]. Um das Bild von der gemeindlichen Festsetzung des Steuersatzes der Gewerbesteuer abzurunden, ist es nicht notwendig, auf alle diese Wirkungsmöglichkeiten einzugehen. Es ist nur erforderlich, aber auch ausreichend, diejenigen im folgenden aufzuzeigen und ihre verfassungsrechtlichen Grenzen darzulegen, die auf dem Boden des Realsteuerrechts Bund und (oder) Länder in die Lage versetzen, mittelbar oder unmittelbar die Entscheidung der Gemeinden zu beeinflussen.

II. Die mittelbare staatliche Einflußnahme

1. Das Recht des Bundes zur Gewerbesteuergesetzgebung

Nach Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die Realsteuern (Gewerbe- und Grundsteuern) mit Ausnahme der Festsetzung der Hebesätze.Dies grundgesetzliche Kompetenzzuweisung gibt ihm ein tief- und umgreifendes Gesetzgebungsrecht im Bereich der Gewerbesteuer. Sie ermöglicht es ihm, die für die Gewerbebesteuerung maßgebenden Steuermerkmale (mit Ausnahme des Steuersatzes) zu bestimmen und bis ins letzte zu gestalten. Seine daraus deutlich werdende beherrschende Stellung ist eine Erscheinung unseres bundesstaatlichen Finanzverfassungsrechts, die über das Gebiet des Gewerbesteuerwesens hinaus auch im übrigen

---

1) Zu diesen Ordnungsmaßnahmen vgl. BICKEL,Wilhelm: Finanzwirtschaftliche Beziehungen zwischen öffentlichen Körperschaften - Der Finanzausgleich -, in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 2.Bd., 2.Aufl., Tübingen 1956, S.782 ff; PAGENKOPF, S.177 f.

Finanz- und Steuerbereich hervortritt. Sie gründet sich auf die vom Grundgesetzgeber anerkannten finanz-,wirtschafts- und sozialpolitischen Notwendigkeiten,in dem einheitlichen Lebens- und Wirtschaftsgebiet der Bundesrepublik das erforderliche Maß unterschiedsloser Rechtsgestaltung sicherzustellen[1]. Zwar kann der Bund von seinem Recht zur Steuergesetzgebung - soweit es im Art.105 Abs.2 GG statuiert ist, also von seinem konkurrierenden Gesetzgebungsrecht - u.a. nur dann Gebrauch machen, wenn die Voraussetzungen des Art.72 Abs.2 GG (Bedürfnis nach bundesgesetzlicher Regelung) vorliegen[2]. Diese Einschränkung stellt jedoch bei der Gewerbesteuer keine weitreichende Grenze dar angesichts der Tatsache, daß die

---

1) Über die Grundgedanken für die umfassende Steuerrechtskompetenz des Bundes vgl. im einzelnen v. MANGOLDT, Vorbem. 3 und 3d vor dem X.Abschnitt, S.554 und 556; BÜHLER in: Bonner Kommentar, Art. 105 Anm.II 1; KLEIN, Friedrich: Von der föderativen zur stärker unitarischen Gestaltung des Finanzwesens in der Bundesrepublik Deutschland, in: Festschrift für Friedrich Giese, Frankfurt a.M. 1953, S.94; HETTLAGE, S.22; STRICKRODT in: Bühler/Strickrodt, Steuerrecht, Bd.I, 1.Halbband, S.118; HENLE, Wilhelm: Finanzausgleich im Widerstreit, in: DÖV 1962, S.203. - Die grundgesetzliche Zuständigkeitsregelung der Steuergesetzgebung hat (nicht die Staatsgewalt der Länder fragmentarisch werden lassen, wohl aber) zu einer Beschränkung des gegenständlichen Bereichs geführt, auf dem sie sich bundesverfassungsmäßig betätigen kann. Das Auseinanderfallen von politischer Verantwortung des Bundes (als Folge seiner Steuergesetzgebungszuständigkeit) und unmittelbarem Interesse der Länder für einen Großteil der Steuern bezeichnet BÜHLER als einen Besorgnis erregenden Konstruktionsfehler (in: Bonner Kommentar, Art.105 Anm.II 3).

2) Vgl. Art.105 Abs.2 letzter Halbsatz GG. Zu der dort genannten weiteren "Eintrittsmöglichkeit" des Bundes, wenn er die Steuern ganz oder zum Teil zur Deckung seiner Ausgaben in Anspruch nimmt, vgl. KLEIN, Finanzwesen, S.487.

Gewerbesteuer als bedeutsamer Faktor der wirtschaftlichen Produktionskosten unabweisbar eine bundeseinheitliche Regelung ihrer Grundlagen erfordert. So hat denn auch der Bundesgesetzgeber seine Kompetenz zur rechtlichen Ordnung des Gewerbesteuerrechts in Anspruch genommen und im Gewerbesteuergesetz die wesentlichen Besteuerungsgrundlagen für das gesamte Bundesgebiet einheitlich festgesetzt.

Im Rahmen dieser normativen Steuerregelung hat er insbesondere Bestimmungen getroffen über

die Befreiungen von der Gewerbesteuer (§ 3 GewStG),

die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen (§§ 7,12 Abs.1,24 GewStG) und ihrer bedeutsamen Ausprägung in Form der "Hinzurechnungen" (§§ 9,12 Abs.2 GewStG) und "Kürzungen" (§§ 9,12 Abs.3 GewStG),

die Höhe des Freibetrags bei der Bemessung des Steuermeßbetrags nach dem Gewerbeertrag (§ 11 Abs.2 Ziff.1 GewStG),

die Höhe der Freigrenzen bei der Bemessung des Steuermeßbetrags nach dem Gewerbekapital (§ 13 Abs.3 GewStG) oder der Lohnsumme (§ 23 Abs.2 Satz 1 GewStG),

die Art und den Umfang der Steuermeßzahlen (§§ 11 Abs.1 Satz 2 und Abs.2, 13 Abs.2, 25 Abs.2 GewStG).

Berücksichtigt man den funktionellen Zusammenhang, der zwischen den bundesrechtlich geordneten Gewerbesteuermerkmalen und der gemeindlichen Bestimmung des Hebesatzes besteht, so wird erkennbar, welch weitgehende und deswegen nicht zu unterschätzende Einwirkungsmöglichkeit auf die Festsetzung des Gewerbesteuersatzes durch die Gemeinden und damit auf deren tatsächliches Gewerbesteueraufkommen dem Bund

von Grundgesetzes wegen eröffnet ist[1]. Er kann zwar auf diese Weise nicht direkt im Gesetzgebungswege die gemeindliche Steuermaßgestaltung beeinflussen. Dennoch ist er in der Lage, durch Vermehren oder Vermindern der Befreiungstatbestände und des Umfangs der "Hinzurechnungen" und "Kürzungen", durch Erhöhen oder Herabsetzen des Freibetrags, der Freigrenzen sowie der Steuermeßzahlen mittelbar in die Entschließungsfreiheit der Gemeinden über den Hebesatz einzugreifen.

In der Vergangenheit hat der Bundesgesetzgeber die ihm eingeräumten Möglichkeiten wiederholt aus finanz-, wirtschafts- und (oder) gesellschaftspolitischen Gründen in Anspruch genommen. Er hat den bei der Bemessung des Steuermeßbetrags nach dem Gewerbeertrag zu beachtenden Freibetrag, der anfangs unter Beibehaltung der reichsrechtlichen Regelung[2] 1.200 DM betrug[3], mit Wirkung vom 1.Januar 1957 auf 2.400 DM[4] und mit Wirkung vom 1.Januar 1961 auf 7.200 DM[5] erhöht. Ebenso hat er die für den Steuermeßbetrag nach dem Gewerbekapital maßgebende Freigrenze von anfangs "weniger als 3.000 Deutsche Mark"[6] im Zuge der sog. kleinen Steuerreform mit

---

1) Über die Bedeutung der Gesetzgebungsbefugnis des Bundes für das Realsteueraufkommen der Gemeinden vgl. auch KLEIN, Stellung der Gemeinden, S.I/16; ferner SATTLER, S.13.

2) § 11 Abs.2 Ziff.1 GewStG in der Fassung v. 1.12. 1936, RGBl. I S.979.

3) § 11 Abs.2 Ziff.1 GewStG in der Fassung v. 30.4. 1952, BGBl. I S.270.

4) Art.1 des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes v. 5.10.1956, BGBl. I S.786.

5) Art.6 Ziff.9 des Steueränderungsgesetzes 1961 v. 13.7.1961, BGBl. I S.981.

6) § 13 Abs.3 GewStG in der Fassung v. 30.4.1952, BGBl. I S.270.

Wirkung vom 1.Januar 1953 auf "weniger als 6.000 Deutsche Mark"[1] heraufgesetzt. Schließlich hat er die Freigrenze bei der Lohnsumme von 3.600 DM[2] mit Wirkung vom 1.Januar 1961 auf 9.000 DM[3] ausgedehnt.

In all diesen Fällen (aber auch im Rahmen der weiteren Gewerbesteuerregelungen) sind die Entscheidungen des Bundes für die Gemeinden rechtlich ein unausweichliches Faktum. Bildlich gesprochen befindet sich infolge der ihnen überlassenen Hebesatzbemessung der Wasserkran in ihren Händen; der Bund aber bestimmt letztlich die Wasser- (= Steuer-)menge, aus der die Gemeinden durch Öffnen des Kranes ihr (Steuer-) Aufkommen schöpfen können. Sofern konjunkturbedingte Aufkommenssteigerungen der Gewerbesteuer die Steuerausfälle nicht beheben, die durch Heraufsetzen des Freibetrags und (oder) der Freigrenzen eintreten, werden die Gemeinden durch die Bundesmaßnahmen gezwungen, den Steuersatz der Gewerbesteuer höher anzuspannen, wenn sie ihr Steueraufkommen in gleicher Größenordnung erhalten wollen[4]. In gewissem Umfang können sie auf diese Weise den für sie negativen Auswirkungen staatlicher Gesetzgebung vorbeugen. Der Hebesatz ist jedoch kein "Krangebilde", das ein grenzenloses Öffnen gestat-

---

1) Art.9 Ziff.1 des Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung v. 24.6.1953, BGBl. I S.413.

2) § 23 Abs.2 Satz 1 GewStG in der Fassung v. 30.4. 1952, BGBl. I S.270.

3) Art.4 Ziff.1 des Steueränderungsgesetzes v. 30.7. 1960, BGBl. I S.616.

4) Bisher sind den Gemeinden zum größten Teil (nicht allen!) solche Folgen erspart geblieben, weil ihr Gewerbesteueraufkommen trotz der genannten (steuerermäßigenden) Maßnahmen des Bundes infolge des allgemeinen wirtschaftlichen Aufschwungs keine Einbußen erlitten hat und ihnen in verschiedenen Ländern nach Maßgabe der jeweiligen Finanzausgleichsgesetze Entschädigungen für den Ausfall an Gewerbesteuer(n) gezahlt worden sind (vgl. z.B. in Nordrhein-Westfalen § 2 des Gesetzes zur Regelung des Finanz- und Lastenausgleichs mit den Gemeinden und Gemeindeverbänden für das Rechnungsjahr 1962 v.23.1.1962 = GVBl. 1962, S.53).

tet. Die Gemeinden können seinen Inhalt nur im Rahmen des belastungspolitisch Möglichen[1] ausfüllen. Ihre Hebesatzanspannung findet dort eine unüberschreitbare Schranke, wo das Maß des steuerwirtschaftlich Tragbaren erreicht ist. Hieraus wird sichtbar, daß der Bund durch gesetzliche Manipulationen der Gewerbesteuergrundlagen den gemeindlichen Bemessungsspielraum empfindlich einengen und die kommunale Entschließungsfreiheit über die Höhe des Steuersatzes weitgehend aushöhlen kann.

Angesichts solcher Gefahren ist es verständlich, wenn in kommunalpolitischen Kreisen immer wieder die Frage nach den verfassungsrechtlichen Grenzen für die gewerbesteuerrechtliche Betätigung des Bundesgesetzgebers gestellt wird[2]. Diese Frage läßt sich nicht einfach mit dem Hinweis auf Art.105 Abs. 3 GG abtun. Nach der genannten Verfassungsvorschrift bedürfen "Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den ... Gemeinden ... ganz oder zum Teil zufließt, ... der Zustimmung des Bundesrates". Da das Aufkommen der Gewerbesteuer gemäß Art.106 Abs.6 Satz 1 GG den Gemeinden zusteht, sind mithin bundesgesetzliche Regelungen des Gewerbesteuerrechts an die Zustimmung des Bundesrates gebunden. Diese vom Grundgesetz ausdrücklich vorgeschriebene, nicht ersetzbare[3] und konstitutive Zustimmung des Bundesrates stellt sicherlich eine nicht zu gering zu ach-

---

1) Dazu vgl. GERLOFF, Steuerwirtschaftslehre, S.304.

2) Vgl. die Denkschrift der BUNDESVEREINIGUNG DER KOMMUNALEN SPITZENVERBÄNDE, S.11-12 und vor allem SATTLER, S.13-15.

3) So zutreffend nicht nur für die Steuergesetzgebung, sondern für den gesamten Bereich bundesrechtlicher Zustimmungsgesetze KLEIN, Probleme, S.47, im Gegensatz zu BÜHLER in: Bonner Kommentar, Art.105 Anm.II 4, nach dessen unzutreffender Auffassung die Zustimmung des Bundesrates zu Zustimmungsgesetzen außerhalb des Finanz- und Steuerbereichs durch nochmaligen Beschluß des Bundestages ersetzt werden kann.

tende Kautel gegen normative Eingriffe des Bundes in den gemeindlichen Raum eigenverantwortlicher Hebesatzgestaltung dar. Eine wirklich ausreichende Gegenwirkung vermag sie aber kaum zu entfalten. Abgesehen davon, daß die im Bundesrat zusammenstoßenden verschiedenartigen und unterschiedlichen spezifischen Interessen der Länder und parteipolitischen Gegensätze eine sachgerechte Wahrnehmung der gemeindlichen Anliegen erschweren[1], beachten die Länder häufig bei der Steuergesetzgebung die kommunalpolitischen Erfordernisse und die finanziellen Notwendigkeiten der Gemeinden nicht genügend. Sie lassen sich (begreiflicherweise) oft von anderen, meist sozial- und wirtschaftspolitischen Erwägungen leiten[2]. Deswegen bleibt die Frage berechtigt, ob nicht das Grundgesetz der gewerbesteuerlichen Gesetzgebungsbefugnis des Bundes mit Bezug auf die eigenverantwortliche gemeindliche Bestimmung des Hebesatzes Schranken gezogen hat, die über das Zustimmungserfordernis des Bundesrates hinausgehen und ihm vorgegeben sind.

---

1) Zu den Auswirkungen dieser Gegebenheiten im Bundesrat auf die Bundespolitik siehe WEBER, Werner: Die Verfassung der Bundesrepublik in der Bewährung, Göttingen-Berlin-Frankfurt 1957, S.23 f: "... unabwendbare Folge ist, daß Planmäßigkeit und Kraft der Bundespolitik mehr als erträglich gemindert werden" (S.24).

2) Das beweist deutlich die letzte bundesrechtliche Erhöhung des Freibetrags bei der Bemessung des Steuermeßbetrags nach dem Gewerbeertrag im Jahre 1961 (vgl. oben S.74 FN.5), die mit Zustimmung des Bundesrates gegen den erklärten Willen der Kommunen (vgl. die Denkschrift der BUNDESVEREINIGUNG DER KOMMUNALEN SPITZENVERBÄNDE) durchgeführt worden ist.

2. Verfassungsrechtliche Grenzen bundesgesetzlicher Gewerbesteuerregelungen

a) Gewerbesteuerordnung und Selbstverwaltungsgarantie

In den Erörterungen, die das aufgezeigte Problem zum Gegenstand haben, wird häufig auf Art.28 Abs.2 Satz 1 GG hingewiesen[1]. Es wird hervorgehoben, eine zu starke Einengung des gemeindlichen Gestaltungsrechts des Hebesatzes verletze die in diesem Verfassungsrechtssatz statuierte kommunale Selbstverwaltungsgarantie. Richtig ist daran zunächst einmal, daß sich Art.28 Abs.2 Satz 1 GG nicht nur gegen die Länder richtet (wenn auch in erster Linie gegen diese[2]), sondern in gleicher Weise den Bund bindet[3]. Er legt seinen Gesetzgebungsorganen die Verpflichtung auf, die Selbstverwaltung der Gemeinden in ihrem Wesensgehalt nicht anzutasten[4]. Von einer solchen Antastung oder Aushöhlung der Selbstverwaltung durch zu weitgehende bundesrechtliche Ausformungen des Gewerbesteuerrechts kann aber nur die Rede sein, wenn das grundgesetzlich gewährleistete Recht der Gemeinden, ihre örtlichen Angelegenheiten in eigener Verantwortung zu ordnen, zwangs-

---

1) Vgl. die Denkschrift der BUNDESVEREINIGUNG DER KOMMUNALEN SPITZENVERBÄNDE, S.11.

2) MAUNZ in: Maunz/Dürig, Kommentar zum Grundgesetz, München und Berlin 1961, Art.28 Rdnr.34.

3) BECKER, Selbstverwaltung, S.140 und 145; KLEIN in: v.Mangoldt/Klein, Art.28 Anm.IV 1g; WERNICKE in Bonner Kommentar, Art.28 Anm.II 3a; MAUNZ in Maunz/Dürig, Art.28 Rdnr.34.

4) Vgl. Entscheidung des BVerfG v.20.3.1952, BVerfGE 1, S.167 ff (174 f); BVerfG, Urteil v. 12.7.1960, in: DÖV 1960, S.705 ff (706); KLEIN in: v.Mangoldt/Klein, Art.28 Anm.IV 1b; derselbe, Stellung der Gemeinden, S.I/6; MAUNZ in: Maunz/Dürig, Art.28 Rdnr.24; SCHUNCK in: Giese/Schunck, Art.28 Anm. II 5.

läufig die Befugnis einschließt, ihre Einnahmen (oder jedenfalls einen Teil ihrer Einnahmen) durch eigenverantwortlich gestaltete Steuern, speziell durch eine selbstbemessene Gewerbesteuer zu beschaffen.

Vertritt man die Auffassung, daß die Gemeinden eine eigene ursprüngliche Persönlichkeit besitzen und originär alle Funktionsformen öffentlicher Gewalt in sich vereinigen[1], so wird man ihnen zumindest ein prinzipielles Steuererhebungsrecht zusprechen und diese Befugnis in die bundesverfassungsrechtliche Selbstverwaltungsgarantie miteinbeziehen müssen. Auf dem Boden einer solchen Betrachtung ist es nur folgerichtig, wenn Pagenkopf bemerkt: "Es entspricht ... dem inneren Gehalt dieses gemeindlichen Hoheitsrechtes (sc. der Abgabenhoheit), daß der wesentlichste Teil ihrer (sc. der Gemeinden) steuerlichen Einnahmen im weitesten Sinne eigenem Recht entspringt. Ist das nicht mehr der Fall, so liegt eine Verletzung des den Gemeinden durch Art. 28 Abs.2 GG gewährleisteten Rechtes zur Regelung ihrer Angelegenheiten in eigener Verantwortung vor."[2]

---

1) Dieser Meinung sind zum Beispiel: BÖHME, Ernst: Staat und Selbstverwaltung, in: Recht-Staat-Wirtschaft, 1.Bd., Stuttgart und Köln 1949, S. 114; SÜSTERHENN, Adolf: Das Subsidiaritätsprinzip als Grundlage der vertikalen Gewaltenteilung,in: Vom Bonner Grundgesetz zur gesamtdeutschen Verfassung, Festschrift für Hans Nawiasky, München 1956, S.146 und 151; PAGENKOPF, S.222 f.

2) PAGENKOPF, S.89. - In gleicher Richtung: v.d. HEIDE, Hans-Jürgen: Zur Abgrenzung zwischen den Bundes-, den Länder- und den Kommunalfinanzen, in: DVBl. 1953, S.289; ferner mit wenig überzeugender Argumentation Bad.-Württ. VGH, Beschluß v. 30.1.1951, in: DVBl. 1951, S.288 ff (289): "Das Recht und die Pflicht zu hoheitlicher Verwaltung enthält bereits begrifflich (?) die Befugnis, die zur Erfüllung dieser Aufgabe erforderlichen Mittel von den Gewaltunterworfenen zu erheben."

Die Auffassung von den Gemeinden als ursprünglichen Körperschaften des öffentlichen Rechts steht jedoch im Gegensatz zur herrschenden Lehre[1]. Nach ihr ruhen die Gemeinden zwar auf einer vom Staat nicht geschaffenen sozialen Grundlage, leiten ihre Herrschaftsrechte aber ausschließlich vom Staate ab. Auf dem Hintergrund dieser Lehre ist bereits im ersten Teil der Darstellung[2] davon abgesehen worden, die grundgesetzliche Selbstverwaltungsklausel vom Begriff her mit einem selbständigen gemeindlichen Steuererhebungsrecht zu verbinden. Das Selbstverwaltungsrecht der Gemeinden - so wie es von der herrschenden Lehre verstanden wird - enthält keine umfassende Finanzfunktion[3], die sich - soll sie in vollem Umfang gegeben sein - notwendig auf die (dem Selbstverwaltungsbegriff nicht immanente[4]) Befugnis zur Rechtsetzung stützen muß. Deswegen fordert Art.28 Abs.2 Satz 1 GG für die Gemeinden lediglich den existenznotwendigen Mindestbedarf an Finanzmitteln schlechthin, nicht jedoch, daß die ihnen zur Verfügung stehende Finanzmasse aus (im Wege der Rechtsetzung) eigenverantwortlich gestalteten Steuereinnahmen, schon gar nicht aus Gewerbesteuereinnahmen bestehen müsse. Die selbständige Entschließungsfreiheit über das Ausmaß des von den Gemeindebürgern zu erhebenden

---

1) Statt vieler: für die Weimarer Zeit JELLINEK, S.644; für die neuere Zeit FORSTHOFF, Verwaltungsrecht, S.391 ff; BECKER, Selbstverwaltung, S.118 ff; RIETDORF, Fritz: Zum staatsrechtlichen Lehrbegriff der "mittelbaren Staatsverwaltung", in: DÖV 1959, S.671 ff; WEBER, Staats- und Selbstverwaltung, S.53, über die wissenschaftlichen Auseinandersetzungen: "ziemlich müßigen Theorienstreit".

2) Vgl. oben S. 24-28.

3) Zu dem Begriff der Finanzfunktion vgl. WACKE, Finanzwesen, S.11 ff; HETTLAGE, S.13/14.

4) Siehe dazu den Rechtsprechungs- und Schrifttumsnachweis auf S.44 FN.2.

Steueranteils hat zweifellos für die Festigung der Selbstverwaltung und für die Stärkung des gemeindlichen Verantwortungsbewußtseins ihre besondere Bedeutung[1]. Daraus allein kann aber nicht der Schluß gezogen werden, "die institutionelle Garantie der Selbstverwaltung der Gemeinden erstrecke sich auch auf ... (ihr) selbständige(s) Steuererhebungsrecht"; dies vor allem nicht "im Hinblick auf die Beschränkung des Steuergesetzgebungsrechtes auch der Länder durch das Grundgesetz"[2].

---

1) Vgl. KLEIN, Stellung der Gemeinden, S.I/13; SATTLER, S.6 und 10.

2) So zutreffend SATTLER, S.11, der allerdings im Widerspruch zu seiner hier wiedergegebenen Auffassung an anderer Stelle ein gemeindliches Steuererfindungsrecht aus dem Recht der Selbstverwaltung herleiten will (a.a.O., S.25). - Zu dem Verhältnis von kommunaler Selbstverwaltung und gemeindlichem Steuererhebungsrecht vgl. auch KLEIN, Stellung der Gemeinden, S.I/13 f; derselbe, Realsteuergarantie, S.I/18 f; ferner HENSEL, Steuerrecht, S.37: "... muß den Kommunen nach heutiger Staatsauffassung ein ursprüngliches Besteuerungsrecht (Finanzhoheit) abgesprochen werden; ihre Besteuerungskompetenzen leiten sie durch Übertragung (Delegation) von der übergeordneten Staatsgewalt ab". - PAGENKOPF kann seine Gegenmeinung nicht etwa auf das Urteil des Nordrhein-Westf. VerfGH v. 7.7.1956, in: DÖV 1956, S.696, stützen. Der VerfGH äußert dort: "Ebenso wie die Personalhoheit gehört auch die Finanzhoheit zum essentiellen Kern der SV. Sie stellt einen wesentl. Teil der gemeindl. SV dar." Eine Übernahme dieser Entscheidungssätze zugunsten eines im Selbstverwaltungsbegriff enthaltenen selbständigen Steuererhebungsrechts verbietet sich für Pagenkopf schon deswegen, weil nach seiner Ansicht (S.90) "Finanzhoheit und Steuerhoheit ... nicht korrelative Begriffe (sind), insbesondere ... die Steuerhoheit nicht notwendig der Finanzhoheit immanent (ist) und umgekehrt" (seine Begriffsabgrenzung weicht von der staats- und steuerrechtlichen Deutung ab, nach der die Steuerhoheit einen Teil der Finanzhoheit bildet, vgl. z.B. HENSEL, Steuerrecht, S.14 Anm.1). Im übrigen wird aus dem Zusammenhang der Urteilsgründe deutlich, daß der VerfGH den Begriff der Finanzhoheit sehr eng gefaßt hat. Jedenfalls hat er nicht zu erkennen gegeben, daß er diesen Begriff in dem umfassenden (die Rechtsetzungsbefugnis miteinschließenden) Sinne verstanden wissen will, wie er gemeinhin

Im Ergebnis ist festzustellen: Das Recht der Gemeinden, ihre örtlichen Angelegenheiten in eigener Verantwortung zu regeln, schließt von Grundgesetzes wegen die Befugnis nicht ein, innerhalb eines bestimmten Bemessungsspielraums die ihnen zufließenden Steuern, insbesondere den Hebesatz der Gewerbesteuer eigenverantwortlich zu gestalten. Eine selbst noch so weitgehende Einengung der gemeindlichen Entschließungsfreiheit über die Höhe des Steuersatzes der Gewerbesteuer durch bundesgesetzliche Maßnahmen vermag daher den Kern der institutionell gewährleisteten Selbstverwaltung nicht zu berühren. Art.28 Abs.2 Satz 1 GG allein setzt dem Bundesgesetzgeber keine verfassungsrechtlichen Grenzen, die er bei seinen Regelungen des Gewerbesteuerrechts zu beachten hätte.

b) Anhaltspunkte aus der Realsteuergarantie und der Gliederung der Realsteuerhoheit im Grundgesetz

Die geringe Sicherung, die Art.28 Abs.2 Satz 1 GG dem kommunalen Steuergebaren gegenüber Eingriffen des Bundes bietet, wurde in früheren Jahren noch dadurch verstärkt, daß nach Art.106 Abs.2 Nr.7 GG[1] das Aufkommen der Realsteuern, also auch die Gewerbesteuer, den Ländern zustand[2]. Diese Verfassungsrechtslage veranlaßte seinerzeit Keßler[3] zu der

---

umschrieben wird (dazu vgl. HENSEL, Finanzausgleich, S.15 ff; GERLOFF, Wilhelm: Die Finanzgewalt im Bundesstaat, Frankfurt a.M. 1948, S.36; SCHMÖLDERS, Günter: Finanzpolitik, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1955, S.25; HETTLAGE, S.15).

1) In der Fassung des Finanzverfassungsgesetzes v. 23.12.1955, BGBl.I S.817.

2) Alle Bundesländer hatten zwar den Gemeinden die Realsteuern belassen. Ein landesrechtlicher Zugriff auf diese Steuern lag jedoch stets im Bereich des politisch und rechtlich Möglichen.

3) a.a.O., S.1 ff (5). Vgl. auch KLEIN, Festschrift, S.94 ff.

Feststellung: "Die Gemeinden haben ... im Abschnitt 'Finanzwesen' des Grundgesetzes ihre auch nur mittelbare Anerkennung als dritte Säule des Staatsaufbaues und als paritätische Träger von öffentlichen Aufgaben neben Bund und Ländern trotz ihrer großen Bedeutung im gesamten Aufbau des Staates verloren. Sie werden bei der Verteilung des Aufkommens der großen Steuerquellen als Bestandteile der Länder angesehen". Ein Änderungserfolg war dem jahrelangen Bemühen der Gemeinden um eine stärkere grundgesetzliche Finanzgarantie schließlich insofern beschieden, als durch Gesetz zur Änderung und Ergänzung des Art.106 GG vom 24. Dezember 1956[1] die Absätze 6 und 7 dem Art.106 GG eingefügt wurden. Entsprechend der besonderen Wichtigkeit der Realsteuern für das gemeindliche Finanzsystem bestimmt Art. 106 Abs.6 in den Sätzen 1 bis 3 GG nunmehr: "Das Aufkommen der Realsteuern steht den Gemeinden zu. Bestehen in einem Lande keine Gemeinden, so steht das Aufkommen dem Lande zu. Nach Maßgabe der Landesgesetzgebung können die Realsteuern als Bemessungsgrundlage für Umlagen und Zuschläge zugrunde gelegt werden."

Die grundgesetzliche Zuweisung der Realsteuern an die Gemeinden - Realsteuergarantie[2] - hat im Schrifttum einen bemerkenswerten Widerhall gefunden[3]. Sie legt es nahe, die Frage nach den recht-

---

1) BGBl. I S.1077.

2) So KLEIN, Realsteuergarantie, S.23 f; SATTLER, S.11; OVG Münster, Urteil v. 14.6.1961, in: KStZ 1961, S.234.

3) Vgl. HECKT, Wilhelm: Die Neuordnung der verfassungsrechtlichen Grundlagen der gemeindlichen Selbstverwaltung, in: DÖV 1957, S.164: "Die Gemeinden ... sind dadurch verfassungsrechtlich als gleichberechtigte Träger der öffentlichen Aufgaben anerkannt" und weiter: "Den Gemeinden ist durch die Neuregelung von Art.106 GG ein höherer Rang eingeräumt worden." VIALON, Friedrich Karl: Haushaltsrecht, 2.Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1959, spricht in Erl.1 zu Art.106 (S.151) von einer "finanziellen Verankerung der

lichen Grenzen mittelbarer Einflußnahme des Bundes auf die gemeindliche Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes auch anhand dieser Verfassungsvorschrift zu beurteilen. Die Realsteuergarantie nimmt zwar (unter anderem) nur auf das Aufkommen aus der Gewerbesteuer Bezug. Zwischen diesem Steuerertrag und der Bestimmung des Steuersatzes durch die Gemeinden besteht jedoch ein innerer Zusammenhang. Hat nämlich eine bundesgesetzliche Ausformung der Besteuerungsgrundlagen zur Folge, daß für einen Teil der Gemeinden das Gewerbesteueraufkommen auf einen geringen Prozentsatz zusammenschrumpft, so ist für diese Gemeinden die Befugnis eigenverantwortlicher Hebesatzbemessung illusorisch geworden. Sollte das erstgenannte verfassungsrechtlich unzulässig sein, müßte dies ebenso für eine zu tiefreichende (mittelbare) Begrenzung der gemeindlichen Steuermaßgestaltung gelten. Deswegen scheint es angebracht zu sein, etwaige Gedanken, die zum Verhältnis zwischen der Realsteuergarantie undder Gesetzgebungsbefugnis des Bundes nach Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG entwickelt worden sind, kritisch zu prüfen und gegebenenfalls entsprechend auf die hier interessierende Problemstellung anzuwenden.

Gemeinden im bundesstaatlichen Aufbau"; die Änderung des Grundgesetzes stelle die Anerkennung der Gemeinden als gleichberechtigte Partner in der Finanzverfassung der Bundesrepublik dar (Erl. 24 zu Art.106, S.170). - Weniger enthusiastisch KLEIN, Stellung der Gemeinden, S.I/3 ("Die Gemeinden sind nach wie vor nicht zu dritten Säulen im Staatsaufbau der Bundesrepublik ... geworden"); ähnlich HACKER, Horst: Finanzausgleich, in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, 3.Bd., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, S.412; MAUNZ, Staatsrecht, S.264; STRICKRODT in: Bühler/Strickrodt, Steuerrecht, Bd.I, 1.Halbband, S.134.

Auf der Grundlage des Trennsystems[1] sichert Art. 106 Abs.6 Satz 1 GG den Gemeinden, und zwar jeder einzelnen Gemeinde[2], das Aufkommen aus der Gewerbesteuer zu[3]. Damit ist ihnen unabhängig von der jeweiligen Landesgesetzgebung und ohne Rücksicht auf den tatsächlichen Bedarf[4] das Gewerbesteueraufkommen als Fundament ihrer Finanzwirtschaft garantiert (Zuweisungsgarantie[5]). Diese Garantie hat zunächst den Sinn und die Bedeutung, daß den Ländern grundsätzlich jeder Zugriff auf den Steuerertrag verwehrt ist. Sie dürfen lediglich nach Art.106 Abs.6 Satz 3 GG[6] die Gewerbesteuer als Bemessungsfaktor für Um-

---

1) Zu diesem Begriff als einem Gestaltungselement des staatlichen Finanzausgleichs vgl. HENSEL, Steuerrecht, S.21 ff; BICKEL, Finanzausgleich, S.743 ff; HÄCKER, S.406.

2) Ob die Realsteuergarantie jede einzelne Gemeinde betrifft oder nur die verfassungsrechtlich geschützte Institution selbstverwalteter Gemeinden, läßt das OVG Münster im Urteil v. 14.6.1961, in: KStZ 1961, S.234 ff (235), dahingestellt. Friedrich KLEIN hat jedoch unter Bezugnahme auf die Entstehungsgeschichte und den Wortlaut sowie die Systematik des Art.106 Abs.6 GG nachgewiesen, daß jeder einzelnen Gemeinde eine solche Garantie zukommt (vgl. Stellung der Gemeinden, S.I/16; Realsteuergarantie, S.I/23-24); ebenso SATTLER, S.12, wo in diesem Zusammenhang (wohl als redaktioneller Fehler) Satz 4 im Abs.6 des Art.106 GG als Satz 2 bezeichnet wird.

3) Dies und die folgenden Ausführungen gelten in gleicher Weise für den anderen Teil der Realsteuern: die Grundsteuer.

4) Beides im Gegensatz zum sog. Steuerverbund nach Art.106 Abs.6 Satz 4 GG; dazu vgl. HECKT, Neuordnung, S.166 f; SATTLER, S.16 ff.

5) KLEIN, Realsteuergarantie, S.I/25.

6) Satz 2 im Abs.6 des Art.106 GG betrifft (zur Zeit) nur die Freie Hansestadt Hamburg; vgl. SCHUNCK in: Giese/Schunck, Art.106 Anm.33; HECKT, Neuordnung, S.165.

lagen und Zuschläge einsetzen und insoweit allerdings den Steuerzufluß schmälern[1].

Gegenüber dem Bund bedeutet die Realsteuergarantie eine ausnahmslose Zuweisung des Gewerbesteueraufkommens an die Gemeinden. Ob und inwieweit dadurch seine Gesetzgebungskompetenz aus Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG eingeschränkt wird, ist im Schrifttum streitig.

Heckt[2] und Vialon[3] vertreten die Auffassung, die Zuständigkeit des Bundes zur Steuergesetzgebung werde "durch die Vorschriften über die Verteilung des Aufkommens in Art.106 GG nicht berührt"[4]. Sie umfasse "auch das Recht, eine Steuer völlig aufzuheben". "Die Zuweisung der Realsteuern an einen anderen Träger ... (könne) das Gesetzgebungsrecht nach Art.105 GG nicht eingeschränkt haben." Mit ihr sei insbesondere eine "Bestandsgarantie für die Realsteuern" nicht verbunden[5]. Demgegenüber ist Sattler[6] der Ansicht, "daß die Gesetzgebungsbefugnis des Bundes auf Grund von Art.105 Abs.2 Nr.3 GG nicht ohne Rücksicht auf die Realsteuergarantie des Art.106 Abs.6 GG ausgeübt werden darf". Nach ihm

---

1) Der Landesgesetzgeber ist mithin befugt, Umlagen und Zuschläge einzuführen oder beizubehalten; so OVG Münster, Urteil v. 14.6.1961, in: KStZ 1961, S.234 ff (235), mit eingehenden Ausführungen über den Begriff der Umlage. - Im Schrifttum ist streitig, ob die Befugnis der Länder ein landesrechtliches Zuschlagsrecht miteinschließt oder ein solches Recht auf der Grundlage der Landesgesetzgebung nur den Gemeindeverbänden eingeräumt werden darf. Ein Zuschlagsrecht der Länder bejahen: SCHUNCK in: Giese/Schunck, Art.106 Anm.34; HECKT, Neuordnung, S.165; VIALON,S.169 ff. Die Gegenansicht wird vertreten von SATTLER, S.15; PROBST, S.172. - Vgl. zu dem gesamten Fragenkomplex auch KLEIN, Realsteuergarantie, S.I/30 ff.

2) Neuordnung, S.164 f.

3) Haushaltsrecht, S.156.

4) So HECKT, Neuordnung, S.165, ebendort die nachfolgenden Zitate.

5) Ähnlich VIALON, a.a.O., S.156. In gleicher Rich-

"wäre (es) verfassungsrechtlich unzulässig, wollte der Bundesgesetzgeber die Realsteuer etwa so gestalten, daß für einen Teil der Gemeinden das Aufkommen aus den Realsteuern auf einen geringen Prozentsatz zusammenschrumpfte". Er sieht in der Zuweisung der Realsteuern gleichzeitig eine Bestandsgarantie, weil nur bei einer solchen Auslegung die Gemeinden in Anbetracht ihrer fehlenden Mitwirkung an der Bundesgesetzgebung hinreichend geschützt werden könnten. Die Steuerzuweisung verliere ihren Sinn, wenn es zulässig wäre, die Realsteuern ohne Mitwirkung der Berechtigten ganz aufzuheben[1]. Friedrich Klein nimmt in diesem Meinungsstreit einen zurückhaltenden Standpunkt ein. Auch er ist der Auffassung, "daß die Garantie des Artikels 106 Abs.6 Satz 1 verhindert, daß der Bund die Realsteuern mit einem Federstrich beseitigen kann"[2]. Im Anschluß daran stellt er aber ausdrücklich klar, es sei im Hinblick auf "das Gesetzgebungsrecht des Bundes und als Auswirkungen, als Ausflüsse dieses Gesetzgebungsrechts ... sicher, daß der Bund das Realsteueraufkommen manipulieren (könne) ..., notfalls ... zu Lasten der Gemeinden"[3].

Für die von Heckt und Vialon vorgenommene Verfassungsinterpretation sprechen der Wortlaut und bis zu einem gewissen Grade die Systematik des Art.106

---

tung äußert sich SCHIEFER, S.309.

6) SATTLER, S.14.

1) Vgl. SATTLER, S.14 Anm.1, in Auseinandersetzung mit der Auffassung von HECKT, Neuordnung, S. 164 f.

2) In: Realsteuergarantie, S.I/28. Vgl. dazu ferner, KLEIN, Stellung der Gemeinden, S.I/16 f.

3) Realsteuergarantie, S.I/28.

Abs.6 Satz 1 GG[1]. In ihm wird auf die Realsteuergesetzgebungskompetenz des Bundes (Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG) nicht Bezug genommen. Dies kann vordergründig nur so verstanden werden, daß die steuerrechtliche Zuständigkeit des Bundesgesetzgebers durch die Realsteuergarantie nicht betroffen wird. Heckt und Vialon gehen bei ihrer Argumentation von der zutreffenden Vorstellung aus, das Grundgesetz grenze in den Art.105 und 106 zwei verschiedene Bereiche der bundesstaatlichen Finanz- und Steuerhoheit gegen- und voneinander ab: im Art.105 die Steuergesetzgebungshoheit (zuweilen Objektshoheit genannt[2]) und im Art.106 die sog. Ertragshoheit[3]. In der Tat bedeutet diese grundgesetzliche Kompetenzzuteilung an verschiedene Hoheitsträger zur unmittelbaren und ausschließlichen Wahrnehmung, daß die beiden Zuständigkeitsbereiche selbständig nebeneinander stehen. Sie sind zwar sachlich eng verbunden, weil die konkreten Regelungen auf Grund der steuerlichen Gesetzgebungshoheit den Umfang der Ertragshoheit bestimmen. Die dadurch bedingte Verknüpfung beider Hoheitsrechte berechtigt aber nicht zu der Schlußfolgerung, daß umgekehrt die Ordnung der Befugnis, den Steuerertrag für eigene Zwecke

---

1) Die Auslegung dieser Bestimmung des Grundgesetzes wird dadurch erschwert, daß der ihr zu Grunde liegende gesetzliche Änderungsentwurf (ein Initiativentwurf des Bundestages) ohne Begründung eingebracht worden ist und die endgültige Fassung auf einer Kompromißentscheidung im Vermittlungsausschuß beruht (vgl. HECKT, Neuordnung, S.164).

2) So bei SCHRANIL, S.48.

3) HENSEL, Finanzausgleich, S.20: "Ertragshoheit ... hat ein Staat dann inne, wenn die Erträge einer Abgabe seinem Staatshaushalt zugute kommen"; ebenso SCHRANIL, S.48; ferner BICKEL, Finanzausgleich, S.743; HETTLAGE, S.25.

verwenden zu dürfen, auf den Wirkungsgrad des Rechts, die Steuer einzuführen und auszugestalten, rechtserheblichen Einfluß zu nehmen vermag. Denn die Ertragshoheit erhält ihre Gestalt wesensgemäß erst auf einer höheren, der Gesetzgebungshoheit nachfolgenden Stufe[1]. Erst auf dieser Stufe kann sie ihre Rechtswirkungen entfalten. Folglich erschöpft sich die gemeindliche Ertragshoheit nach Art.106 Abs.6 Satz 1 GG - für sich allein betrachtet - in der Zuweisung eines den jeweiligen Realsteuergesetzen entsprechenden Steueraufkommens an die Gemeinden, solange und soweit es Realsteuern gibt[2]. Auf dem Boden einer solchen Betrachtung ist der Bundesgesetzgeber bei seiner Rechtsgestaltung lediglich an die verfassungsrechtliche Anordnung über die Ertragshoheit gebunden.

Sattler stützt seine These von einem weitergehenden Inhalt der Realsteuergarantie zu Unrecht auf die Erwägung, den Gemeinden müsse wegen ihrer fehlenden Mitwirkung an der Bundesgesetzgebung ein erhöhter Schutz eingeräumt werden. Nach der Struktur des Grundgesetzes sind die Gemeinden in den staatlichen Aufbau der Länder einbezogen und zählen zum integrierenden Länderbestandteil[3]. Im Bereich des Finanz- und Steuerwesens kommt die staatsrechtliche Stellung der Gemeinden dadurch zum Ausdruck, daß

---

1) Die Worte "höheren" und "nachfolgenden" sind Hilfsvorstellungen. Sie sollen zum Ausdruck bringen, daß eine Steuer zunächst auf der Grundlage der Gesetzgebungshoheit eingeführt und ausgestaltet, sodann als Ausfluß der Verwaltungshoheit festgesetzt und erhoben werden muß. Erst im Anschluß daran kann die Ertragshoheit (das Recht auf die haushaltsmäßige Vereinnahmung der festgesetzten und erhobenen Steuer) wirksam werden.

2) Vgl. KLEIN, Realsteuergarantie, S. I/25-28.

3) KLEIN, Stellung der Gemeinden, S. I/3 f; KESSLER, S.5; HACKER, S.411.

nach Art.106 Abs.8 GG als Einnahmen und Ausgaben der Länder auch die Einnahmen und Ausgaben der Gemeinden (Gemeindeverbände) gelten. An dieser Verfassungskonzeption hat sich durch die Einführung der Realsteuergarantie nichts geändert[1]. Auch die Realsteuern gehören aus der Sicht des Grundgesetzes zum Block der Länderfinanzen[2]. Entsprechend der Konstruktion der Bundesverfassung ist es Aufgabe der Länder, den finanzpolitischen, insbesondere den realsteuerlichen Interessen der Gemeinden im Bundesrat Rechnung zu tragen und deren Forderungen bei der Steuergesetzgebung zu berücksichtigen. Stimmt der Bundesrat einem Realsteuergesetz zu, so ist damit das Vorgehen des Bundes (soweit es nicht andere Verfassungsentscheidungen verletzt) von Grundgesetzes wegen auch dann gedeckt, wenn das Gesetz gemeindlichen Interessen zuwiderläuft[3]. Sattlers

---

1) KLEIN, Stellung der Gemeinden, S.I/3; ferner HECKT, Wilhelm: Zur Gemeindefinanzreform, in: DÖV 1962, S.210.

2) So zutreffend MAUNZ, Staatsrecht, S.264; HACKER, S.417.

3) Eine andere Frage ist, ob die Gemeinden bei schwerwiegender Interessenverletzung nach Landesverfassungsrecht gegenüber dem jeweiligen Bundesland rechtlich durchsetzbare ("Rückgriffs-") Ansprüche besitzen. In Nordrhein-Westfalen ist das Land nach Art.79 LV verpflichtet, dem gemeindlichen Recht auf Erschließung eigener Steuerquellen bei der Gesetzgebung Rechnung zu tragen. Die Worte "bei der Gesetzgebung" beziehen sich in erster Linie auf die Landesgesetzgebung. Zu prüfen bleibt aber, ob die Verfassungspflicht das Land nicht auch bei seiner Mitwirkung an der Bundesgesetzgebung im Bundesrat bindet. Dagegen spricht, daß die Länder nach Art.50 GG im Bundesrat nicht den Landeswillen, sondern den Bundeswillen mitbestimmen (vgl. KLEIN in: v.Mangoldt/Klein, Art.50 Anm. II 1). Dieser Bundeswille unterliegt nur den Schranken der Bundesverfassung. Immerhin werden die Entscheidungen nicht im Bundesrat selbst, sondern in den Ländern getroffen (so KLEIN a.a.O., Art.51 Anm.III 1a). Deswegen und mit Rücksicht auf die parlamentarische Verantwortlichkeit der Organwalter sowie ihre Weisungsgebundenheit (dazu KLEIN a.a.O., Art.51 Anm.III 2 und 3a) scheint

Überlegung, solch möglichen Folgen durch eine Ausdehnung der Realsteuergarantie entgegenzutreten, stellt den Versuch dar, für die vom Grundgesetzgeber nicht gewollte und nach seinen Strukturvorstellungen auch gar nicht mögliche Beteiligung der Gemeinden an der Bundesgesetzgebung über den verfassungspolitischen Bereich hinaus im verfassungsrechtlichen Raum Ersatz zu schaffen. Im Hinblick auf die eindeutige Entscheidung der Bundesverfassung gegen die gemeindliche Mitwirkung im Gesetzgebungsverfahren muß ein derart ausgerichtetes Verständnis des Art.106 Abs.6 Satz 1 GG auf erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken stoßen. Es geht nicht an, die grundgesetzlichen Schutzpositionen der Gemeinden im Wege der Auslegung zu verstärken, um dadurch die im Grundgesetz bewußt gestaltete Ordnung über die Bildung des bundesstaatlichen Gesetzeswillens einzuschränken. Das würde im Ergebnis auf eine Verkehrung der Verfassungsentscheidung über die staatsrechtliche Struktur der Bundesrepublik hinauslaufen.

Das Ergebnis der bisherigen Auseinandersetzung mit den Meinungen im Schrifttum scheint es zu rechtfertigen, den Ansichten von Heckt und Vialon über ein uneingeschränktes Recht des Bundes zur Realsteuergesetzgebung beizutreten. Ein solcher Schritt würde für die Frage nach den verfassungsrechtlichen Grenzen mittelbarer Einflußnahme des Bundes auf die gemeindliche Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes entsprechend der hier aufgestellten Arbeitsgrundlage, dafür Anhaltspunkte aus dem Verhältnis zwischen der

---

es nicht abwegig zu sein, zumindest den Vorprozeß der Willensbildung den Landesverfassungen zu unterstellen. Aber auch dann bleibt eine Beantwortung der angedeuteten Frage zugunsten der Gemeinden noch sehr zweifelhaft.

Realsteuergarantie und dem Steuergesetzgebungsrecht nach Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG zu gewinnen, bedeuten, daß einer Einengung oder gar Aufhebung der kommunalen Entschließungsfreiheit über die Höhe des Steuersatzes keine Verfassungsschranken gezogen wären. Es bliebe aber bei einer solchen Feststellung ein wesentlicher Gesichtspunkt unberücksichtigt, den Heckt und Vialon auf der einen und Sattler auf der anderen Seite bei ihren Erwägungen nicht genügend beachtet haben. Dieser Auslegungsaspekt betrifft nicht nur die Realsteuergarantie, sondern auch und erst recht die gemeindliche Befugnis zur Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes.

Es handelt sich dabei um die Tatsache, daß von Grundgesetzes wegen die Realsteuerhoheit in das Gesetzgebungsrecht zugunsten des Bundes, das Recht der Hebesatzfestsetzung sowie der Steuerverwaltung (Art.108 Abs.3 Satz 1 GG) zugunsten der Länder und das Recht auf den Steuerertrag zugunsten der Gemeinden gegliedert ist. Diese Zuständigkeitsverteilung ist verfassungskräftig[1]. Infolgedessen kann sie durch ein einfaches Bundesgesetz nicht beseitigt werden. Der Bund darf zwar durch ein solches Gesetz die Realsteuern zu Lasten der Gemeinden ausgestalten und gründlich reformieren[2]. Es ist ihm aber verwehrt, das gemeindliche Hoheitsrecht auf den Ertrag aus den Besteuerungsobjekten "stehender Gewerbebetrieb" (Steuergegenstand der Gewerbesteuer[3]))

---

1) So für die allgemeine grundgesetzliche Verteilung der Kompetenzen zwischen Bund und Ländern im Bereich des Steuerwesens KLEIN, Friedrich: Grundgesetz und Steuerreformen, in: FinArch. N.F., Bd.20 (1959/1960), S.128.

2) Dagegen erheben sich Bedenken, wenn man der Auffassung ist, die Realsteuern seien durch ihre Benennung im Grundgesetz bezüglich ihrer wesentlichen Ausprägung zum Verfassungsrecht erhoben worden. Zur Lösung der hier interessierenden Problemstellung ist es nicht erforderlich, derartige Bedenken zu vertiefen. Vgl. zu dem angedeuteten Fragenkomplex WACKE, Finanzwesen, S.64; v.MANGOLDT,

und "land- und forstwirtschaftlichen Betriebe" sowie "Grundstücke" (Steuergegenstände der Grundsteuer[1]) aufzuheben[2] und auf sich oder einen anderen Berechtigten zu übertragen. Gleichermaßen darf er bei seinen Änderungen des Realsteuerrechts die Kompetenz der Länder (und auf Grund der Landesgesetzgebung die Befugnis der Gemeinden) zur Festsetzung der Hebesätze nicht abschaffen[3]. Solche Rechtsgestaltungen bedürfen in allen Fällen eines Gesetzes in der verfassungsändernden Form des Art. 79 Abs.1 Satz 1 und Abs.2 GG, insbesondere der ausdrücklichen Änderung des Grundgesetztextes. Das verfassungsrechtliche Verbot der Beseitigung der gemeindlichen Steuerertragshoheit legt dem Bund aber auch die Verpflichtung auf, durch ein einfaches Gesetz die Berechtigung der Gemeinden nicht innerlich auszuhöhlen. Denn es käme einer Rechtsaufhebung gleich, wenn infolge bundesrechtlicher Modifikationen der Steuergrundlagen ein nennenswertes Realsteueraufkommen nicht mehr erzielt und damit das Hoheitsrecht auf den Ertrag zu einem papierenen Dasein verurteilt

---

Vorbem. 3 d Abs.1 zum X. Abschnitt, S.557; STRICKRODT, S.9, 10 und 15; derselbe in: Bühler/Strickrodt, Steuerrecht, Bd.I, 1.Halbband, S.94 Anm.1 und S.122-126; KLEIN, Probleme, S.48/49; derselbe in: Grenzen gesetzlicher Ermächtigungen zum Erlaß steuerlicher Rechtsverordnungen, Bonn 1951, S.29/30; derselbe, Festschrift, S.112/113 und S.130/131; derselbe, Grundgesetz, S.120-125; FISCHER-MENSHAUSEN, Finanzverfassungsgesetz, S. 164; SASSE, Christoph: Die verfassungsrechtliche Problematik von Steuerreformen, in: AöR, Bd.85 (1960), S.423-457.

3) Vgl. § 2 Abs.1 Satz 1 GewStG.

1) Vgl. § 3 Nr.1 und 2 GrStG.

2) Im Ergebnis übereinstimmend mit KLEIN, Realsteuergarantie, S.I/27 f; derselbe, Grundgesetz, S.127; SASSE, S.453/454.

3) Eine mögliche Realsteuerreform im Wege der einfachen Gesetzgebung müßte deswegen dergestalt ausfallen, daß die Zuständigkeit der Länder über das Steuermaß gewahrt bleibt. Dieses sich aus der verfassungskräftigen Gliederung der Realsteuerhoheit

werden würde[1].

Das Entsprechende gilt für die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes. Würde der Bund die Bemessungsmerkmale der Gewerbesteuer etwa so ausformen, daß für die Gemeinden ein genügender Spielraum eigenverantwortlicher Entscheidung über die Höhe des Steuersatzes nicht mehr bestände und ihnen dadurch das Bestimmungsrecht über das Steuermaß praktisch entzogen wäre, dann müßte dies als ein Verstoß gegen die grundgesetzliche Zuständigkeit der Länder zur Festsetzung des Hebesatzes angesehen werden. Denn - allein auf Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG abgestellt - stellt jede bundesgesetzliche Beschränkung der gemeindlichen Entschließungsfreiheit über den Hebesatz einen Eingriff in die Gesetzgebungshoheit der Länder dar. Solche Eingriffe mögen im Hinblick auf eine nach Art.105 Abs.3 GG erteilte Zustimmung des Bundesrates im Einzelfall zulässig sein. Sie sind es trotz dieser Zustimmung dann nicht, wenn sie den Ausschluß oder die Inhaltslosigkeit der landesrechtlichen Gesetzgebungskompetenz zur Folge haben[2].

---

ergebende Gebot mißachtet SASSE, wenn er ausführt, "der Gesetzgeber wäre, wenn es allein auf Art.105 GG ankäme, nicht gehindert, vom Grund und Boden oder vom Gewerbe keine Steuern zu erheben, die bisherigen Realsteuergesetze also abzuschaffen und damit die Realsteuern i.S. von Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG zu beseitigen" (S.427).

1) Wann von einem Aushöhlen, von einem Auflösen der Ertragshoheit im Kern gesprochen werden muß, ist allgemein schwer zu sagen. SATTLER umschreibt es mit den Worten, "daß allen Gemeinden mit durchschnittlichen (?) Gewerbebetrieben wenigstens eine (= Redaktionsfehler: ein) gewisses (?) tatsächliches Realsteueraufkommen nicht durch die Bundesgesetzgebung entzogen werden darf" (S.15). Dazu SASSE, S.455: "Mit derart stumpfen Waffen dürfte sich ... ein Angriff des Bundes auf die Realsteuern juristisch, d.h. notfalls durch Verfassungsbeschwerde ..., kaum aufhalten lassen."

2) Vgl. BVerfG, Urteil v. 23.10.1951, BVerfGE 1, S.14 ff (35).

Unter dem Blickpunkt der grundgesetzlichen Zuständigkeitsverteilung im Bereich des Realsteuerwesens ergibt sich mithin: Dem Bundesgesetzgeber sind auf Grund der verfassungskräftigen Gliederung der Realsteuerhoheit Grenzen gesetzt, die er bei seiner mittelbaren Einflußnahme auf die gemeindliche Gestaltung des Gewerbesteuer-Hebesatzes zu beachten hat.

c) Die Grenzziehung aus dem Sinnzusammenhang zwischen Art.28 Abs.2 Satz 1 und Art.106 Abs.6 Satz 1 GG

Zum selben Ergebnis kommt man, wenn man das Steuergesetzgebungsrecht des Bundes aus Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG in den Sinnzusammenhang einordnet, der zwischen der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie im Art.28 Abs.2 Satz 1 GG und der Realsteuergarantie im Art.106 Abs.6 Satz 1 GG besteht. Die beiden zuletzt genannten Verfassungsnormen gehören bei einer finanz- und steuerrechtlichen Betrachtung trotz ihrer räumlichen Trennung eng zusammen. Denn Art.106 Abs.6 Satz 1 GG verwirklicht zu einem wesentlichen Teil auf der Ebene der Bundesverfassung die im Art. 28 Abs.2 Satz 1 GG gewährleistete eigenständige Ausgabenverantwortung der Gemeinden. Genauer gesagt, verwirklicht Art.106 Abs.6 Satz 1 GG diese Gewährleistung nicht nur, sondern geht über sie hinaus und ergänzt sie nicht unerheblich dadurch, daß er den Gemeinden in eigener Verantwortung mitgestaltete Steuern zuweist[1]. Darin liegt eine sehr bedeut-

1) SATTLER, S.9: Art.106 Abs.6 GG ist "als Konkretisierung und Ergänzung der institutionellen Garantie der kommunalen Selbstverwaltung von großer Bedeutung". - Zu weitgehend VIALON, S.169, der dort von einer "Komplettierung" der Grundsätze des Art.28 Abs.2 GG auf finanziellem Gebiet spricht. - Ebenso verschiebt SASSE (S.454) die Akzentuierung des Art.106 Abs.6 Satz 1 GG, wenn er die Realsteuergarantie als "Bestandteil", als

same verfassungsrechtliche Entscheidung. Man wird in ihr den Ausdruck eines neuen Ordnungsdenkens sehen dürfen, bei dem die Gemeinden nicht mehr bloß passive Empfänger von Steuerzuweisungen sind, die ihnen die Länder "gewähren", sondern als gliedhafte Teile des staatlichen Gesamtorganismus aktive Teilhaberschaft am nationalen Steuerertrag besitzen[1]. Die besondere Ausprägung ihrer aktiven Teilnahme beruht auf dem Recht, die Höhe der ihnen zugewiesenen Steuern (im gewissen Rahmen) selbst bestimmen zu können. Das Grundgesetz geht bei der Zuweisung der Realsteuern von der auf Landesrecht gegründeten eigenverantwortlichen Entschließungsfreiheit der Gemeinden über die Steuerhöhe aus und rückt sie mit der Zuweisung gerade dieser Steuern deutlich in den Vordergrund. Demzufolge anerkennt und bestätigt es die gemeindliche Steuermaßgestaltung wegen ihrer großen Wichtigkeit für eine wirkungsvolle Selbstverwaltung[2].

Der Bundesgesetzgeber darf deswegen seine Realsteuerkompetenz aus Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG nicht ohne Rücksicht auf das neue Ordnungsdenken der Bundesverfassung wahrnehmen. Er ist verpflichtet, bei seinen Gestaltungen des Realsteuer-, insbesondere

---

"Essentiale" der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie bezeichnet. Folgerichtig kommt er dabei zu der irrigen Auffassung, die Realsteuergarantie erstrecke sich in Verbindung mit Art.28 Abs.2 GG auf die "Erhaltung des aus eigenen Steuerquellen fließenden Aufkommens in seinem durch die bisherige Realsteuergesetzgebung geprägten Umfange" (S.455). Sie verlange im Falle einer Steuerreform, daß den Gemeinden der Steuerertrag "nicht ohne Zuweisung neuer, eigenverantwortlich zu bewirtschaftender Finanzierungsquellen entzogen oder geschmälert werden darf" (S.455/456).

1) Den Gemeinden war weder in der Verfassung des Deutschen Reichs v. 16.4.1871 (RGBl. S.63) noch in der Weimarer Verfassung v. 11.8.1919 (RGBl. S.1383) eine vergleichbare Stellung eingeräumt.

2) SATTLER, S.13 Anm.1: Der Sinn des Art.106 Abs.6 GG "besteht zu einem großen Teil darin, den Ge-

also des Gewerbesteuerrechts den Vorstellungen des Grundgesetzes von der eigenverantwortlichen Bestimmung der Gemeinden über die Höhe der ihnen zugewiesenen Steuern Rechnung zu tragen. Die gemeindliche Steuerbemessung ist für ihn ein (ohne Verfassungsänderung) nicht zu beseitigendes Faktum. Würde er sie innerlich aushöhlen, so wäre damit der aktiven Teilnahme der Gemeinden an der bundesstaatlichen Finanzordnung ihr besonderes Gepräge genommen; der grundgesetzlichen Verwirklichung der kommunalen Finanzgarantie - eben durch Überweisung selbst bemessener Steuern - wäre eine wesentliche Grundlage entzogen. Schließlich würde ein solches Vorgehen bedeuten, daß der Bund die Anerkennung und Bestätigung der gemeindlichen Entscheidungsfreiheit über die Steuerhöhe durch das Grundgesetz zu einer leeren Phrase entwertet hätte.

Zusammenfassend muß daher die Frage nach den verfassungsrechtlichen Grenzen mittelbarer Einwirkungen des Bundesgesetzgebers auf die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes durch die Gemeinden wie folgt beantwortet werden:

Der Bund ist auf Grund seines Gesetzgebungsrechts nach Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG befugt, die Besteuerungsmerkmale der Gewerbesteuer auszugestalten, dies notfalls auch mit der Folge einer Einschränkung des Rechts der Gemeinden, den Hebesatz festzusetzen. Seine gesetzlichen Einwirkungsmöglichkeiten auf dieses Recht sind jedoch nicht grenzenlos. Die verfassungskräftige Gliederung der Realsteuerhoheit und die grundgesetzliche Anerkennung sowie Bestätigung der gemeindlichen Befugnis zur Festsetzung des

---

meinden zur Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung einen eigenen Spielraum für die Gestaltung ihrer Einnahmen zu schaffen".

Hebesatzes durch Zuweisung gerade der selbst bemessenen Gewerbesteuer verbieten es ihm, die Befugnis der Gemeinden aufzuheben oder innerlich auszuhöhlen. Infolgedessen ist er verpflichtet, bei seiner gesetzgeberischen Betätigung im Bereich des Gewerbesteuerrechts darauf zu achten, daß den Gemeinden ein genügender Spielraum für eine eigenverantwortliche Bestimmung des Steuersatzes verbleibt.

III. Die unmittelbare staatliche Einflußnahme

1. Rechtsgrundlagen und Inhalt

Die bundesrechtliche Einwirkung auf die gemeindliche Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes im Wege der gesetzlichen Ausformung der Besteuerungsgrundlagen ist weder die einzige noch die wichtigste Möglichkeit, dem staatlichen Auftrag nachzukommen, die Steuerbemessung der Gemeinden in den Grenzen des finanzwirtschaftlichen Gemeinwohls zu halten. Sie allein kann diese Aufgabe des Staates auch nur unzureichend erfüllen. Durch die Grundlagengestaltungen des Bundes können beispielsweise weder differenzierte Hebesatzfestsetzungen für die verschiedenen Gewerbearten und -formen innerhalb einer Gemeinde verhindert noch - je nach der personellen Zusammensetzung des Gemeinderates - eine unverhältnismäßige Besser- oder Schlechterstellung der Gewerbesteuerpflichtigen gegenüber den Grundsteuerpflichtigen ausgeschlossen werden. Schließlich wäre es den Gemeinden nicht verwehrt, den Steuersatz der Gewerbesteuer bis zur äußersten Grenze des steuer- und wirtschaftspolitisch Möglichen anzuspannen und dadurch die steuerlichen Interessen der staatlichen Hoheitsträger erheblich zu schädigen. Bund und Länder sind diesen Gefahren gegenüber nicht untätig geblieben. Sie versuchen in einer Reihe von Rechts-

vorschriften, auf direktem Wege die Hebesatzfestsetzung den gesamtfinanzwirtschaftlichen Notwendigkeiten anzugleichen.

So bestimmt § 16 Satz 2 GewStG, daß der "Hebesatz ... unbeschadet der Vorschrift des § 17 für alle in der Gemeinde vorhandenen Unternehmen der gleiche sein (muß)". Demgemäß sind die Gemeinden verpflichtet, bei ihrer Entscheidung über die Höhe des Steuersatzes sachverhaltlich Ungleiches (nämlich die unterschiedlichen gewerblichen Betriebsarten wie Schneiderei, Lebensmittelhandel, Textilfabrikation usf. und Gewerbeformen wie Einzelunternehmen, Gesellschaftsunternehmen usw.) trotz der bestehenden tatsächlichen Verschiedenheit rechtlich gleich zu behandeln. Dadurch ist ihnen die Möglichkeit genommen, nach eigenem Ermessen darüber zu befinden, ob einzelnen Gewerbearten oder -formen für die Hebesatzbemessung eine unterschiedliche Bedeutung zukommen soll. Der staatliche Gesetzgeber verhindert damit eine an verschiedenartigen objektiven Merkmalen der Gewerbebetriebe orientierte Hebesatzdifferenzierung in den einzelnen Gemeinden, die grundsätzlich vom Sinn des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art.3 Abs.1 GG) gedeckt wäre[1].

Eine Ausnahme von dem im § 16 Satz 2 GewStG vorgeschriebenen Gebot steuerlicher Gleichbehandlung

---

1) Zu dem Sinn des Gleichheitssatzes vgl. aus der Rechtsprechung des BVerfG das Urteil v. 18.12. 1953, BVerfGE 3, S.240, und das Urteil v. 23.1. 1957, BVerfGE 6, S.91. Aus dem Schrifttum siehe dazu KLEIN in: v.Mangoldt/Klein, Art.3 Anm.III 1, und zu den verschiedenen Arten der Gleichheit SCUPIN, Hans Ulrich: Deutscher Bundesstaat und Gleichheitssatz, in: Festschrift für Karl Gottfried Hugelmann, Aalen 1959, S.582-587.

schafft § 17 Abs.1 Satz 1 GewStG. Nach dieser Rechtsbestimmung kann der Hebesatz für "Bank-, Kredit- und Wareneinzelhandelsunternehmen[1], die in einer Gemeinde eine Betriebsstätte unterhalten, ohne in dieser ihre Geschäftsleitung zu haben, ... hinsichtlich der in dieser Gemeinde belegenen Betriebsstätte bis zu drei Zehnteln höher sein als für die übrigen Gewerbebetriebe (Zweigstellensteuer)". Erhebt eine Gemeinde die als Zweigstellensteuer bezeichnete erhöhte Gewerbesteuer[2], so muß der bis zu 3/10 höher festgesetzte Hebesatz gemäß § 17 Abs.3 GewStG für alle in der Gemeinde vorhandenen Zweigbetriebe der gesetzlich umschriebenen Art der gleiche sein[3]. - Grundsatz (§ 16 Satz 2 GewStG) und Ausnahme (§ 17 Abs.1 Satz 1 GewStG) werden fortgeführt und im Bereich der Lohnsummensteuer ergänzt durch § 25 Abs.4 Satz 1 und Abs.5 GewStG. Danach muß der Hebesatz für die Lohnsummensteuer, der im übrigen von dem Hebesatz für die Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital abweichen kann (§ 25 Abs.4 Satz 2 GewStG), unbeschadet einer entsprechenden Anwendung der Vorschriften über die Zweigstellensteuer für alle in der Gemeinde existierenden Unternehmen gleich sein.

---

1) Bank- und Kreditunternehmen sind Kreditinstitute im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen v. 25.9.1939 - RGBl. I S.1955 - (vgl. Abschnitt 93 der Gewerbesteuerrichtlinien 1961, BStBl. 1962 I S.976, in Verbindung mit § 19 GewStDV); Wareneinzelhandelsunternehmen sind Unternehmen, die ausschließlich oder neben anderen Umsätzen Lieferungen im Einzelhandel bewirken (vgl. § 27 Abs.1 Satz 1 GewStDV).

2) Über die geschichtliche Entwicklung der Zweigstellensteuer vgl. BVerwG, Urteil v. 24.3.1961, in: MDR 1961, S.625.

3) Vorschriften über die für die erhöhte Besteuerung maßgebenden Verhältnisse und über die Behandlung von gemischten Unternehmen finden sich im § 17 Abs.1 Satz 2 und 3 sowie Abs.2 GewStG.

Neben den vorerwähnten Bestimmungen des Gewerbesteuergesetzes hat der staatliche Gesetzgeber Rechtsvorschriften erlassen, die nicht ausschließlich die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes betreffen, sondern in gleicher Weise für die kommunale Entschließung über den Steuersatz der Grundsteuer gelten. Diese im Einführungsgesetz zu den Realsteuergesetzen enthaltenen Rechtssätze dienen dazu, der gemeindlichen Festsetzung der Realsteuer-Hebesätze allgemein einen gewissen einheitlichen Rahmen zu geben.

An erster Stelle muß hier § 3 EinfGRealStG genannt werden. Er bildet eine weitere Durchbrechung des Grundsatzes der Gleichbehandlung im § 16 Satz 2 GewStG, indem er gestattet, daß die "Hebesätze für die Realsteuern ... für einen Teil des Gemeindebezirks oder für eine Gruppe von Steuergegenständen höher als die allgemeinen Hebesätze festgesetzt werden (können), soweit der Gemeinde Kosten durch Einrichtungen erwachsen, die ausschließlich oder in besonders hervorragendem Maß diesem Teil des Gemeindebezirks oder dieser Gruppe von Steuergegenständen zustatten kommen und für die Beiträge nicht erhoben werden (Mehrbelastung)"[1]. Die Gemeinden machen von der Möglichkeit, ihre Aufwendungen durch die Realsteuermehrbelastung erstattet zu erhalten,

---

1) Steuerrechtlich handelt es sich bei der Mehrbelastung um eine Steuer i.S. von § 1 Abs.1 Satz 1 AO. Finanzwirtschaftlich und haushaltsmäßig muß sie jedoch einer Benutzungsgebühr gleich geachtet werden, weil sie als Ersatz für bestimmte Gebühren erhoben wird (vgl. OVG Münster, Urteil v. 15.1.1957, in: KStZ 1957, S.173 ff (176); Urteil v. 2.7.1958, in: KStZ 1958, S.216 ff).

meist bei der Wegereinigung, der Kanalisation und der Müllabfuhr Gebrauch[1]. Dabei verknüpfen sie heute die Mehrbelastung regelmäßig mit einer Erhöhung des Hebesatzes der Grundsteuer[2]. Trotzdem behält § 3 EinfGRealStG als Ausnahme von der Grundsatzregelung im § 16 Satz 2 GewStG auch für die Gestaltung des Steuersatzes der Gewerbesteuer seine Bedeutung.

Den wichtigsten Platz im Kranz der Normen, die auf eine Begrenzung des gemeindlichen Rechts zur Festsetzung des Hebesatzes abzielen, nimmt ohne Zweifel § 6 EinfGRealStG ein. Dort ermächtigt der Bundesgesetzgeber die Landesregierungen, "durch Rechtsverordnungen Vorschriften darüber (zu erlassen), in welchem Verhältnis die Hebesätze für die Grundsteuer und die Gewerbesteuer zueinander stehen müssen und inwieweit die Hebesätze für diese Steuern der Genehmigung der Gemeindeaufsichtsbehörden bedürfen". Diese Ermächtigung ist die Grundlage für die bedeutsamsten Schranken der gemeindlichen Entschließungsfreiheit über die Höhe der Hebesätze, vor allem des Steuersatzes der Gewerbesteuer. Sie ermöglicht es, durch eine den zeitlichen und landesregionalen Gegebenheiten angepaßte Ausgestaltung des staatlichen Genehmigungsvorbehalts eine übermäßige Steueranspannung zu verhindern und in Gemeinden mit gleicher Größenordnung eine in etwa gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen[3]. Insbesondere bietet die in ihr

---

1) Vgl. v. ROSEN - v. HOEWEL, Harry: Gebühren, Beiträge, Hand- und Spanndienste, in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, 3.Bd., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, S.464.

2) Vgl. dazu EICH, J.: Zur Mehrbelastung der Grundsteuer im Sinne des § 3 EinfGRealStG, in: KStZ 1957, S.51/52.

3) So POPITZ, S.174; HOVEN, Josef: Die Realsteuer-Hebesätze, in: DGStZ 1957, S.37; FROBÖSS, S.306.

vorgesehene Relation (Koppelungsverhältnis) zwischen den Hebesätzen der Gewerbesteuer und der Grundsteuer ein Mittel gegen die einseitige Verteilung der Realsteuerlast[1]. Freilich kann sich der Wirkungsgrad dieses Relationssystems heute nur beschränkt entfalten. Er ist zum Teil dadurch eingeengt, daß dem System "eine automatisch funktionierende Schranke"[2] in der Gestalt einer kommunalen Personensteuer fehlt[3].

Die Landesregierungen dreier Bundesländer haben die Ermächtigung im § 6 EinfGRealStG ausgeübt und in Verbindung mit der Ermächtigung aus § 21 Abs.2 Satz 2 letzter Halbsatz GrStG[4] entsprechende Rechtsverordnungen erlassen[5].

In Nordrhein-Westfalen bedarf die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes nach § 1 der Verordnung über die Genehmigungspflicht der Realsteuerhebesätze der Gemeinden vom 9. Dezember 1952[6] einer

---

1) POPITZ, S.175; FROBÖSS, S.306.

2) POPITZ, S.175.

3) Nach POPITZ, S.175, gehört das Relationssystem zu den Einrichtungen, auf denen der finanzwissenschaftliche Ruf der Miquelschen Steuerreform beruht. Der tragende Gedanke der Relationen war der, die Realsteuerbelastung einerseits und die Personalsteuerbelastung andererseits miteinander in Verbindung zu setzen.

4) Ermächtigung an die Landesregierung, durch Rechtsverordnung zu bestimmen, in welchem Verhältnis die Hebesätze für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe und für die Grundstücke zueinander stehen müssen. Diese Ermächtigung bezieht sich also nur auf die Hebesätze der Grundsteuer.

5) Der Inhalt der Rechtsverordnungen interessiert im Rahmen dieser Darstellung nur insoweit, als die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes berührt wird.

6) GVBl. 1953 S.103.

Genehmigung der Aufsichtsbehörde, wenn die in der Tabelle A der Verordnung angegebenen Steuersätze[1] überschritten werden oder das Koppelungsverhältnis[2] der Tabelle B der Verordnung nicht gewahrt ist.

In Rheinland-Pfalz muß die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes nach § 1 der Landesverordnung über die Hebesätze der gemeindlichen Realsteuern vom 31. Mai 1954[3] durch die Aufsichtsbehörde genehmigt werden. Die Genehmigung gilt gemäß § 2 Abs.1 Satz 1 der Landesverordnung als erteilt, wenn der Hebesatz für die Gewerbesteuer nach dem Ertrag und Kapital 300 v.H. nicht übersteigt und gegen das in der Landesverordnung näher bezeichnete Verhältnis der Realsteuer-Hebesätze zueinander nicht verstoßen worden ist. Der Hebesatz für die Lohnsummensteuer muß stets ausdrücklich genehmigt werden (§ 3 der Landesverordnung).

In Schleswig-Holstein ist im § 1 der Verordnung über die Genehmigungspflicht der Realsteuer-Hebesätze der Gemeinden vom 20. März 1954[4] angeordnet,

---

1) Zum Beispiel in Gemeinden bis zu 2000 Einwohnern 250 v.H. bei der Gewerbesteuer nach dem Ertrag und Kapital, falls eine Lohnsummensteuer nicht erhoben wird. Unter den gleichen Voraussetzungen in Gemeinden von 2000 bis zu 25000 Einwohnern 275 v.H. und in Gemeinden von mehr als 25000 Einwohnern 300 v.H.. Im einzelnen siehe dazu die genannte Verordnung a.a.O., S.103.

2) In Gemeinden bis zu 2000 Einwohnern beträgt das Koppelungsverhältnis zwischen der Grundsteuer von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, von Grundstücken, der Gewerbesteuer nach dem Ertrag und Kapital, falls eine Lohnsummensteuer nicht erhoben wird, 2 zu 3 zu 4. Unter den gleichen Voraussetzungen in Gemeinden von 2000 bis zu 25000 Einwohnern 2 zu 3,5 zu 5 und in Gemeinden von mehr als 25000 Einwohnern 2 zu 4 zu 5. Näheres in der Tabelle B der Verordnung a.a.O., S.104.

3) GVBl. 1954 S.77 in der Fassung der Verordnung v. 7.4.1956, GVBl. 1956 S.33.

4) GVBl. 1954 S.45.

daß der Gewerbesteuer-Hebesatz einer Genehmigung durch die Kommunalaufsichtsbehörde bedarf, wenn

a) der Hebesatz gegenüber dem Vorjahr erhöht wird oder

b) die in der Tabelle A der Verordnung angegebenen Steuersätze überschritten werden oder

c) das Koppelungsverhältnis der Tabelle B der Verordnung nicht gewahrt ist.

Die Landesregierungen der übrigen Bundesländer haben von der ihnen durch § 6 EinfGRealStG erteilten Ermächtigung keinen Gebrauch gemacht.

Die Kette der staatlichen Rechtsvorschriften über die Bemessung des Steuersatzes der Gewerbesteuer vervollständigt und beschließt § 2 EinfGRealStG, der einen Teil des Festsetzungsverfahrens regelt. Nach Abs.1 dieser Bestimmung müssen die Gemeinden den Hebesatz für jedes Rechnungsjahr neu festsetzen. Sie dürfen den Steuersatz gemäß Abs.2 Satz 1 des § 2 EinfGRealStG in einer Nachtragshaushaltssatzung einmal im Laufe eines Rechnungsjahres ändern[1].

Vergegenwärtigt man sich zusammenfassend den Inhalt der vorstehend erwähnten Rechtssätze, so ergibt sich, daß sie alle auf die Entschließung der Gemeinden über die Höhe des Gewerbesteuer-Hebesatzes unmittelbar Bezug nehmen. Gemeinsam ist ihnen dem sachlichen Gehalt nach eine mehr oder weniger starke Einschränkung des gemeindlichen Bestimmungsrechts. Sie untersagen sachlich mögliche Unterscheidungen des Steuersatzes (bei Zulassung gewisser streng umgrenzter Ausnahmen) auf örtlicher Grundlage ebenso, wie sie angesichts des aufsichtsbehördlichen Genehmigungsvorbehalts die freie Entscheidung

---

1) Dazu vgl. THIELE, Realsteuerhebesätze, S.81.

der Gemeinden für einen über bestimmte Höchstsätze hinausgehenden Hebesatz verhindern oder zumindest erschweren. Die staatlichen Ordnungsmaßnahmen ersetzen zwar die gemeindliche Bestimmung des Steuermaßes als solche nicht. Sie beeinflussen das Ergebnis der Hebesatzfestsetzung jedoch derart, daß sie ihren Träger zu einem bedeutsamen Mitgestalter bei der Steuerbemessung werden lassen. Als ihr Rechtsträger wird - wie die Gesetzgebungspraxis beweist - der Bund angesehen. Er hat die genannten, ursprünglich in formellen Reichsgesetzen[1] aufgenommenen Bestimmungen des Gewerbesteuergesetzes und des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen als fortgeltendes Bundesrecht in seine gesetzgeberische Zuständigkeit einbezogen und sie zum Teil neu erlassen[2], geändert[3], ergänzt[4] und neu gefaßt[5]. Diese Rechtspraxis ist im Hinblick auf

---

1) Vgl. §§ 16 Satz 2, 17, 25 Abs.3 und 4 GewStG in der Fassung v. 1.12.1936 (RGBl. I S.979) sowie §§ 2, 3 und 6 EinfGRealStG in der Fassung v. 1.12.1936 (RGBl. I S.961).

2) So § 16 Satz 2 GewStG durch Art.I § 1 Nr.16 des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuerrechts v. 27.12.1951 (BGBl. I S.996).

3) § 2 Abs.2 Satz 3 und § 6 EinfGRealStG durch Art. IV Nr.1 und 3 des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuerrechts v. 27.12.1951 (a.a.O.). - § 25 Abs.3 und 4 GewStG in der Fassung v. 1.12. 1936 (RGBl. I S.979) wurden wegen Einfügung eines neuen Absatzes 3 durch Art.6 Nr.14 des Steueränderungsgesetzes v. 13.7.1961 (BGBl. I S.981) in Abs.4 und 5 umgestuft; demzufolge wurde im neuen Abs.4 Satz 1 der Hinweis auf den nachfolgenden Absatz ziffernmäßig verändert.

4) § 17 Abs.1 Satz 3 GewStG durch das Änderungsgesetz v. 18.7.1958 (BGBl. I S.473). - § 2 Abs.2 Satz 5 EinfGRealStG durch Art.IV Nr.1 des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuerrechts v. 27.12.1951 (a.a.O.).

5) Nicht das Einführungsgesetz zu den Realsteuergesetzen, wohl aber das Gewerbesteuergesetz mehrfach, zuletzt durch Bekanntmachung v. 13.9.1961 (BGBl. I S.1730).

die "Überleitungsnormen" im Art.123, 124, 125 und 129 GG in Verbindung mit der Kompetenzverteilung zwischen Bund und Ländern im Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG nicht frei von verfassungsrechtlichen Bedenken, wie im folgenden darzutun ist.

2. Bund oder Länder als Rechtsträger unmittelbarer Ordnungsmaßnahmen

Der Bundesgesetzgeber hätte nur dann die Materie jener reichsrechtlichen Realsteuervorschriften seinem Zuständigkeitsbereich einordnen und ihre vorhandenen konkreten Regelungen neu gestalten können, wenn dieses alte Recht nach Art.123 Abs.1 GG fortgegolten hätte und gemäß Art.124, 125 GG als Bundesrecht in unsere bundesstaatliche Rechtsordnung eingeholt worden wäre[1].

Es bedarf keiner weitschweifigen Ausführungen, um festzustellen, daß jene Rechtssätze des Reichsgesetzgebers über Art.123 Abs.1 GG fortgegolten haben

---

1) Man könnte einwenden, derartige Überlegungen seien fehl am Platze, weil die erwähnten vorkonstitutionellen Normen überwiegend infolge der Betätigung des Bundesgesetzgebers (infolge seiner Willensaufnahme) als nachkonstitutionelles Recht anzusehen seien. Sie dürften deswegen nicht mehr den Art.123 ff GG gegenübergestellt, sondern müßten unmittelbar an den Vorschriften der Bundesverfassung gemessen werden. Ein solcher Einwand ist jedoch nicht stichhaltig. Das BVerfG (vgl. Beschluß v. 17.5.1960, in: NJW 1960, S.1563 ff, mit weiteren Nachweisen seiner Rechtsprechung) hat den Begriff der "Aufnahme in den Willen des Gesetzgebers" nur für die Frage seiner Verwerfungskompetenz im Verfahren der konkreten Normenkontrolle entwickelt (vgl. BFH, Urteil v. 11.7.1961, BStBl. III S.407 ff - 408 -). Eine entsprechende Anwendung dieser Gedankengänge auf andere Rechtsbereiche ist wegen der Eigenart des nachkonstitutionellen Geltungswillens nicht statthaft. Vgl. dazu näher HERHOLZ, Felix: Bestätigung vorkonstitutioneller Vorschriften durch den Gesetzgeber, in: DÖV 1960, S.772 ff (774/775).

und, zumindest soweit sie bisher nicht neu verabschiedet oder geändert worden sind, noch heute Rechtsgültigkeit besitzen. Etwaige Endigungsgründe, denen zufolge sie bis zum Inkrafttreten des Grundgesetzes ihre Geltungskraft verloren hätten, sind nicht ersichtlich. Ebensowenig widersprechen sie materiell den Verfassungsnormen des Grundgesetzes. Die normative Beschränkung des gemeindlichen Rechts zur Steuerbemessung ist Ausfluß der übergeordneten staatlichen Steuerhoheit[1]. Diese Hoheitsmacht gibt dem staatlichen Gesetzgeber die Befugnis, rechtlich zulässige Abstufungen des Steuersatzes ebenso zu verbieten wie umgekehrt Ausnahmen von diesem Verbot zuzulassen. Es ist seinem Ermessen anheimgegeben, wann und unter welchen Voraussetzungen er tatsächlichen Ungleichheiten auch für die Steuermaßgestaltung eine unterschiedliche Bedeutung beimessen will. Für die Annahme, der Reichsgesetzgeber habe sein Ermessen unter Verletzung des Willkürverbotes[2] mißbraucht, liegen keine hinreichenden Anhaltspunkte vor[3]. Darüber hinaus umfaßt die Realsteuerhoheit im Zusammenhang mit der allgemeinen Kommunalaufsicht des Staates dessen Recht, die Wirksamkeit der gemeindlichen Festsetzung des Hebesatzes von einer nach finanz- und steuerwirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgestalteten Genehmigung abhängig zu machen. Gilt die präventive staatliche Mitwirkung[4]

---

1) Vgl. HENSEL, Steuerrecht, S.25; SCHRANIL, S.17 f.

2) Darüber, daß die Ermessensbetätigung des Gesetzgebers im Willkürverbot ihre Grenzen findet, vgl. BVerfG, Urteil v. 18.12.1953, BVerfGE 3, S.225 ff (240).

3) Eine solche Behauptung ist im Zusammenhang mit der gesetzlichen Begrenzung der Hebesatzdifferenzierung durch die Gemeinden bisher auch von keiner Seite erhoben worden. Eine Ausnahme betrifft den § 17 Abs.1 Satz 1 GewStG. Gegen diese Rechtsvorschrift ist mittelbar eine Verfassungsbeschwerde gerichtet, die unmittelbar eine Entscheidung des BFH v. 9.6.1959 angreift (vgl. NWB Fach 1, S.145). Die Verfassungsmäßigkeit der im § 17

schon im Rahmen der allgemeinen kommunalen Selbstverwaltung[1)], so muß sie sich erst recht bei solchen Handlungen der Gemeinden entfalten können, zu denen der Staat die Kommunen ermächtigt hat.

Erheblich schwieriger aber ist es, darüber zu befinden, ob jene Bestimmungen des alten Rechts als Bundes- oder Landesrecht zu behandeln sind. Da die

---

GewStG statuierten Zweigstellensteuer wird vor allem von FORSTHOFF (Rechtsgutachten) bestritten, weil sie gegen eine Reihe von Grundrechtsnormen (insbesondere Art.3 Abs.1 GG) verstoße. Die Rechtsprechung hat bisher die Steuer einhellig für rechtswirksam erachtet (vgl. u.a. BVerwG, Urteil v. 24.3.1961, in: MDR 1961, S.625 ff; BFH, Urteil v. 11.7.1961, BStBl. III S.407 ff; FG Kassel, Urteil v. 8.7.1959, in: KStZ 1959, S.170 ff; OVG Münster, Urteil v. 25.11.1959, in: KStZ 1960, S.53 ff; VG Gelsenkirchen, Urteil v.24.3.1959, in: Der Betriebs-Berater 1959, S.1022; ebenso KLEIN, Rechtsgutachten, mit Nachweisen über die Gegenmeinungen auf S.11-13). Im Hinblick auf diesen Meinungsstand erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf den Verfassungsstreit. Interessant ist nur, daß die Verfassungsmäßigkeit der Zweigstellensteuer heute mit den gleichen Argumenten bezweifelt wird, mit denen ihre Einführung seinerzeit gefordert wurde. Bei Schaffung dieser Steuer stand nämlich nicht allein der Gedanke des Konkurrenzschutzes Pate (wie heute behauptet wird), sondern im stärkeren Maße das Verlangen nach gleichmäßiger Besteuerung. Vgl. dazu eingehender HEINROTH: Über eine neue Art der Besteuerung der Filialgeschäfte, in: Preußisches Verwaltungsblatt Bd.28, S.905-907; LOHMANN, Walter: Die besonderen direkten Gemeindesteuern in Preußen, Jena 1913, S.121/122.

4) BECKER, Selbstverwaltung, S.165 und 172, bezeichnet sie als Sonderaufsicht.

1) Vgl. dazu die Entscheidung des VerfGH Rheinland-Pfalz v. 5.12.1950, in VerwRspr. 3, S.529 ff; Urteil des VerfGH Nordrhein-Westfalen v. 21.8.1954, in: DÖV 1955, S.248 ff (250); WEBER, Staats- und Selbstverwaltung, S.44/45; BECKER, Selbstverwaltung, S.172 ff; PAGENKOPF, S.222 ff (227).

Materie der Realsteuern nicht zur ausschließlichen Gesetzgebung des Bundes gehört[1], scheidet die "Überleitungsnorm" im Art.124 GG für die weitere Betrachtung aus. Nach Art.125 GG wird altes Recht unter den dort näher umschriebenen Voraussetzungen Bundesrecht, wenn es Gegenstände der konkurrierenden Gesetzgebung betrifft. Die Realsteuern zählen gemäß Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG zur konkurrierenden Gesetzgebung. Der Grundgesetzgeber hat aber die Materie "Festsetzung der Hebesätze" aus diesem Gesetzgebungsbereich herausgenommen und über Art.70 Abs.1 GG der Zuständigkeit der Länder zugewiesen. Angesichts dieser verfassungsrechtlichen Kompetenzordnung stellt sich die Frage, ob nicht die genannten reichsrechtlichen Ordnungsmaßnahmen ihrem sachlichen Gehalt nach in den Bereich "Festsetzung der Hebesätze" eingeschlossen und damit Gegenstände der ausschließlichen Gesetzgebung der Länder sind. Müßte dies bejaht werden, so wären sie nicht Bundesrecht, sondern entsprechend dem Umkehrschluß aus Art.124, 125 GG Landesrecht geworden. Die Aktualität der aufgeworfenen Verfassungsfrage wird durch zwei Entscheidungen des BVerwG hervorgerufen, in denen das Gericht zur Fortgeltung des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen Stellung genommen hat. Sie wird erhöht durch die Tatsache, daß das Saarland (offenbar auf Grund der Entscheidungen des BVerwG) die einschlägige Rechtsmaterie des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen landesrechtlich neu geordnet hat[2]. Dabei hat es die Regelungen der §§ 2 bis 6 EinfGRealStG größtenteils übernommen, jedoch den Zeitpunkt für den Erlaß einer Nachtrags-

---

1) Art.105 Abs.1 GG gibt dem Bund die ausschließliche Steuergesetzgebung nur über Zölle und Finanzmonopole.

2) Durch Gesetz Nr.717 über den kommunalen Finanzausgleich v. 28.6.1960, in: Amtsblatt des Saarlandes 1960, S.551.

haushaltssatzung (mit einmal geänderten Hebesätzen) von "vor dem 1.Januar"[1] auf "vor dem 1.Oktober"[2] verschoben und die Ermächtigung zum Erlaß von Rechtsvorschriften über das Koppelungsverhältnis und die Genehmigungspflicht der Hebesätze dem Minister des Innern im Einvernehmen mit dem Minister für Finanzen und Forsten erteilt[3]. Die Neuregelung des Saarlandes wäre grundgesetzwidrig, wenn die angedeuteten verfassungsrechtlichen Bedenken gegenüber der Zuständigkeit des Bundes nicht durchgreifen sollten.

Das BVerwG vertritt in den Entscheidungsgründen seines Beschlusses vom 8. Oktober 1957[4] im Zusammenhang mit Ausführungen über den Gewerbesteuerausgleich zwischen Wohn- und Betriebsgemeinden zur Fortgeltung des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen folgenden Standpunkt:

> "Das EinfGRealStG, in dem der Gewerbesteuerausgleich von Reichs wegen geregelt war, ist nach Art.124, 125 GG nicht Bundesrecht geworden, weil das Gesetz den kommunalen Finanzausgleich, d.h. eine Materie regelt, die weder der ausschließlichen noch der konkurrierenden Gesetzgebung des Bundes unterliegt (Art.73, 74 GG)."[5]

Danach ist das BVerwG der Ansicht, daß das Einführungsgesetz zu den Realsteuergesetzen als ganzes Landesrecht geworden sei. Das Gericht bekräftigt seine Auffassung in einem weiteren Beschluß vom 8. Januar 1959[6] speziell zu § 3 EinfGRealStG. In den Gründen der Entscheidung heißt es:

---

1) So § 2 Abs.2 Satz 2 EinfGRealStG.

2) § 15 Abs.2 des Gesetzes Nr. 717 a.a.O.

3) § 17 des Gesetzes Nr. 717 a.a.O.

4) In: KStZ 1957, S. 266 f.

5) KStZ 1957, S. 267.

6) In: KStZ 1959, S. 53.

> "Der § 3 EinfGRealStG konnte nicht Bundesrecht werden, weil er eine Materie (die Festsetzung der Realsteuerhebesätze) betrifft, die durch Art.105 Abs.1 Ziff.3 des ... GG - von der gesetzgeberischen Zuständigkeit des Bundes ausdrücklich ausgenommen ist und deshalb die Voraussetzungen, unter denen nach Art. 124, 125 GG Reichsrecht Bundesrecht werden konnte, nicht erfüllt. Infolgedessen kann § 3 EinfG-RealStG, der dem Grundgesetz nicht widerspricht, nur als Landesrecht fortgelten".[1]

Zu diesen Ausführungen des BVerwG hat Oehm[2] Stellung genommen. Er lehnt die Einstufung des § 3 EinfGRealStG als fortgeltendes Landesrecht ab. Nach seiner Meinung ist durch die Ausnahmeregelung im Art. 105 Abs.2 Ziff.3 GG aus der Gesetzgebungskompetenz des Bundes "allein die Festsetzung der Hebesätze herausgenommen - also die Bestimmung darüber, mit welchem Hundertsatz die Realsteuern erhoben werden" (S.735). Er fährt fort: "Der Bund hat somit das Recht der Gesetzgebung für die gesamte Materie der Realsteuern ...; er darf nur die Hebesätze nicht selbst festsetzen. Dagegen ist dem Bund nicht das Recht genommen (?) worden, gesetzliche Vorschriften zu erlassen, die sich auf die Festsetzung der Hebesätze beziehen ..." (S.735). Er meint, eine andere verfassungsrechtliche Regelung sei wenig sinnvoll. "Die Länder könnten ... die durch Art.105 Abs.2 Nr. 3 in Verbindung mit Art.72 Abs.2 GG bezweckte einheitliche Regelung des Realsteuerrechts jederzeit illusorisch machen, indem sie Staffelungen, Koppelungsverhältnisse und Begrenzungen für die Hebesätze ohne Beachtung der Bundessteuergesetze und gar im Widerspruch dazu vorschreiben."[3] Oehm versucht seine Gegenauffassung zudem durch einen ge-

---

1) KStZ 1959, S.53.

2) OEHM, Klaus: § 3 EinfGRealStG Bundes- oder Landesrecht? -, in: DVBl. 1959, S. 734-735.

3) a.a.O., S. 735.

schichtlichen Hinweis auf die Realsteuerreform von 1936 zu erhärten, durch die dem Reich eine entsprechende Gesetzgebungsbefugnis vorbehalten gewesen sei. Daran anknüpfend stellt er fest: "Der Verfassungsgeber ist mit der Vorschrift in Art.105 Abs.2 Nr.3 GG offensichtlich von den bestehenden Verhältnissen der 1936 nach langen Vorarbeiten neu geordneten Realsteuergesetzgebung ausgegangen" (S.735). Mit seinen Erwägungen tritt er der Ansicht Bühlers bei, der Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG dahin erläutert: "Auch die Realsteuern, deren reichsrechtliche Regelung (unter Freilassung nur der Bestimmung der Hebesätze) mit den Gesetzen vom 1. Dezember 1936 erfolgte, bleiben unter der Regelung des Bundes; sie könnte sich auch erstrecken auf die Begrenzung der Hebesätze und eine Koppelung der Realsteuersätze mit denjenigen einer etwa einzuführenden Gemeindepersonensteuer"[1].

Eine kritische Betrachtung der gegensätzlichen Meinungen in der Verwaltungsrechtsprechung und im

---

1) BÜHLER in: Bonner Kommentar, Art.105 Anm.II 3. - In gleicher Richtung SATTLER, S.15 Anm.1: "Das Recht des Bundes, im Rahmen seiner Gesetzgebungskompetenz auch eine Begrenzung der Hebesätze oder eine Koppelung mit einer anderen Steuer vorzunehmen, wird man aus der grundlegenden Kompetenz des Bundes zur Gestaltung der Finanz- und Wirtschaftspolitik im Zusammenhang mit der allgemeinen Gesetzgebungsbefugnis bezüglich der Realsteuern entnehmen müssen." - Eine ähnliche Auffassung vertritt (im Gegensatz zu früheren Jahren) das Bundesfinanzministerium. Diese Kenntnis verdanke ich dem Fachreferenten im Bundesfinanzministerium, dem Herrn Oberregierungsrat Wilhelm HECKT, der mir in einer Besprechung wertvolle Hinweise für die Prüfung der angeschnittenen Problemfrage gegeben hat.

Schrifttum muß die Ausführungen des BVerwG als unzureichend bezeichnen. Sie kann an den Überlegungen im Schrifttum nicht widerspruchslos vorübergehen. Zutreffend und unbestritten stellt das BVerwG in seinem zuerst genannten Beschluß vom 8. Oktober 1957[1] fest, die Materie "kommunaler Finanzausgleich"[2] gehöre nach der Konzeption des Grundgesetzes allein zur Zuständigkeit der Länder[3]. Die Folgerung, die das Gericht aus dieser finanz- und steuerrechtlichen Ordnung der Bundesverfassung für die Fortgeltung des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen schlechthin zieht, ist jedoch verfehlt. Das BVerwG übersieht, daß nicht alle Vorschriften des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen auf den Sachbereich des kommunalen Finanzausgleichs Bezug nehmen, insbesondere nicht die hier interessierenden Vorschriften des 1. Unterabschnitts im Abschnitt I (§§ 1 bis 6 EinfGRealStG), die im wesentlichen nur die Hebesätze der Realsteuern betreffen. Für die Fortgeltung dieses Teils des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen kann die grundgesetzliche Zuständigkeitsordnung über den kommunalen Finanzausgleich nicht maßgebend sein. Deswegen ist die bundesverwaltungsgerichtliche Ansicht, das Einführungsgesetz zu den Realsteuergesetzen als ganzes (also auch die §§ 1 bis 6) sei fortgeltendes Landesrecht, zumindest in der Begründung nicht haltbar.

---

1) In: KStZ 1957, S.266 f.

2) Zu dem Begriff des kommunalen Finanzausgleichs vgl. HACKER, S.420.

3) Vgl. darüber auch HACKER, S.403 f; ferner SATTLER, S.19 ff. Über die Ordnung des kommunalen Finanzausgleichs unter der Weimarer Verfassung siehe HENSEL, Steuerrecht, S.36 ff.

In der Entscheidung vom 8. Januar 1959[1] beschäftigt sich das BVerwG ausdrücklich mit dem (oben in der Reihe der Rechtsvorschriften über eine unmittelbare staatliche Einflußnahme auf die gemeindliche Festsetzung des Gewerbesteuersatzes erwähnten) § 3 EinfGRealStG. Es qualifiziert diesen Rechtssatz als fortgeltendes Landesrecht, macht es sich in seiner Begründung aber wieder sehr einfach. Das Gericht ordnet den sachlichen Gehalt des § 3 EinfGRealStG der Materie Hebesatzfestsetzung ein, ohne darzulegen, was es unter dem Begriff "Festsetzung der Realsteuerhebesätze" versteht. Eine solche Begriffsklärung wäre aber notwendig gewesen. Denn - wie die Gegenstimmen im Schrifttum und die Praxis zeigen - herrscht offensichtlich über den gedanklichen Inhalt der Verfassungsworte "Festsetzung der Hebesätze" nicht überall die gleiche Vorstellung.

Eine verfassungskonforme Einordnung der Rechtsbestimmungen des Gewerbesteuergesetzes und des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen, die unmittelbar auf die Hebesatzfestsetzung gerichtet sind, in die konkurrierende Gesetzgebung des Bundes oder in die ausschließliche Kompetenz der Länder muß von dem Bemühen ausgehen, Inhalt und Umfang der im Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG mit den Worten "Festsetzung der Hebesätze" umschriebenen Ausnahme zu erschließen, um so die Grenzen zwischen der Zuständigkeit des Bundes und derjenigen der Länder auf dem Gebiete der Realsteuern abzustecken. Dabei dienen als Hilfsmittel die zum einigermaßen festen Bestand der juristischen Hermeneutik gehörenden Aus-

---

1) In: KStZ 1959, S.53.

legungsarten[1]. Eine Trennung der verschiedenartigen und unterschiedlichen Erkenntnisfaktoren wird sich bei den nachfolgenden Überlegungen nicht immer streng durchführen lassen. Dies einfach bedingt durch den Umstand, daß die juristische Interpretation "ein unlösbares Gemisch theoretischer und praktischer, erkennender und schöpferischer, reproduktiver und produktiver, wissenschaftlicher und überwissenschaftlicher, objektiver und subjektiver Elemente"[2] ist. Es sei aber hervorgehoben, daß die Rechtsauslegung der Ausnahmevorschrift im Art. 105 Abs.2 Ziff.3 GG nicht von dem Gedanken getragen wird, den Verfassungsrechtssatz - weil eine Ausnahme - eng auszulegen. Man begegnet solchen Bestrebungen teils im Schrifttum, teils aber auch in der

---

1) Über die verschiedenen Methoden und Ansatzpunkte juristischer Auslegung vgl. KLEIN in: v.Mangoldt/Klein, Abschn. IV der Einleitung, insbesondere IV 6; ferner ENGISCH, S.76 ff. - Der Problematik der allgemeinen juristischen Erkenntnismethoden im Rahmen der Verfassungsauslegung als einem "akzentuierten Sonderfall allgemeiner Auslegung", insbesondere den sich aus den subjektiven und objektiven Auslegungselementen ergebenden verfassungsinterpretatorischen Antinomien hat LEISNER eine ausführliche Abhandlung gewidmet, vgl. LEISNER, Walter: Betrachtungen zur Verfassungsauslegung, in: DÖV 1961, S.641-653. Siehe in diesem Zusammenhang auch FORSTHOFF, Ernst: Zur Problematik der Verfassungsauslegung, Stuttgart 1961, vor allem S.39.

2) RADBRUCH, Gustav: Rechtsphilosophie, 5.Aufl., Stuttgart 1956, S.211.

Rechtsprechung oberer Bundesgerichte[1]. Die Gültigkeit enger Auslegungsmaßstäbe bei der Interpretation von Ausnahmevorschriften läßt sich jedoch weder aus einer ausdrücklichen Bestimmung noch aus einem allgemeinen ungeschriebenen Rechtssatz herleiten. Ziel der Auslegung einer jeden Rechtsnorm (unabhängig davon, ob sie eine Ausnahmeregelung zum Inhalt hat oder nicht) muß es sein, unter Anwendung gleicher Prinzipien ihren "objektiv gültigen Sinn"[2] zu ermitteln[3].

Das Wort "Festsetzung" im Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG ist eine Substantivierung des Verbums "festsetzen". Diese Substantivbildung - an Stelle eines Satzes - beruht auf dem vielfach anzutreffenden gesetzgeberischen Bemühen[4], den Wortlaut eines Rechtssatzes so knapp wie eben möglich zu fassen. Sie führt unvermeidlich zu einer sprachlichen Verflachung und einer schwer erfaßbaren Inhaltsweite[5]. Wie jedes

---

1) Vgl. die Zusammenstellung bei WEINSHEIMER, Willi: Auslegung von Ausnahmevorschriften und Vorschriften mit "eindeutigem" Wortlaut, in: NJW 1956, S.566. Nach Weinsheimer hat die These von der engen Auslegung bei Ausnahmebestimmungen in der Rechtsprechung des BFH und im steuerrechtlichen Schrifttum keinen Eingang gefunden.

2) RADBRUCH, S.210.

3) Ebenso das Bundesarbeitsgericht in seinem Beschluß v. 6.4.1955, in: NJW 1955, S.886, und v. WALLIS in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 1 StAnpG Anm.14.

4) Dieses Bemühen kennzeichnet Karl WOLFF als eine "Hauptwortsucht" der Gesetzgebung, in: Die Gesetzessprache, Wien 1952, insbesondere S.67.

5) LEISNER, S.648: "Die Weite der Formulierung ist eine Besonderheit der Verfassungsnormen, im organisatorischen Bereich, wie im Raum der Grundrechte."

andere Substantiv auf -ung bezeichnet das Wort "Festsetzung" einen Tätigkeitsvorgang, nämlich den des Festsetzens, und sein Ergebnis. Berücksichtigt man den etwas formellen Anklang des Wortes "festsetzen" (zum Beispiel gegenüber "bestimmen") und die Tatsache, daß die Festsetzung der Hebesätze örtliche Rechtsetzung ist, so liegt die Annahme nicht fern, die Ausnahme im Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG umfasse lediglich den formellen Akt der Festsetzung, also die örtliche Rechtsetzung als solche. Das würde bedeuten, daß die ganze Inhaltsbestimmung der Hebesätze im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung verblieben und dem Bund über Art.72 Abs.2 GG zugänglich wäre; er dürfte nur nicht selbst die Realsteuersätze als Ortsrecht festsetzen.

Eine solche (formelle) Auslegung geht aber am eigentlichen Begriffsinhalt des Wortes "festsetzen" vorbei. Dieses Wort rechtfertigt von seinem Inhalt her weder den formellen Anklang noch läßt es eine auf die Tätigkeitsform abzielende Schwerpunktbildung zu. Es steht nach allgemeiner Sprachdeutung[1] gleichbedeutend neben dem Wort "bestimmen" und erfaßt, wie das letztere, einen vom Willen ausgehenden, materiellen Tätigkeitsvorgang in der besonderen Gestaltung der Beendigung dieses Vorgangs[2]. Die Verfassungsworte "Festsetzung der Hebesätze" umschließen danach den Sachbereich, der von der Tätigkeit (und ihrem Ergebnis) ausgefüllt wird, die sich auf den Inhalt der Hebesätze bezieht. Sie erstrecken sich auf die willensgemäße Auswahl der Steuersätze aus dem steuerpolitisch möglichen Zahlenfeld. Anders

---

1) Vgl. GRIMM, Jacob und Wilhelm: Deutsches Wörterbuch, 3. Bd., Leipzig 1862, S.1567.

2) Vgl. BRODFÜHRER, Eduard: Artikel "bestimmen", in: Trübners Deutsches Wörterbuch, 1.Bd., Berlin 1939, S.306.

ausgedrückt: ihnen liegt die gedankliche Vorstellung von der Inhaltsbestimmung der Hebesätze zu Grunde[1]. So werden sie auch von Bühler[2] und Oehm[3] verstanden, die beide den Ausdruck "Bestimmung" verwenden.

Der materielle Gehalt des Begriffs der Hebesatzfestsetzung tritt noch deutlicher hervor, wenn man bedenkt, daß im Art.105 GG nicht Tätigkeitsformen, sondern Lebensbereiche abgegrenzt werden[4]. Dies zu dem Zwecke, daß der eine oder andere staatliche Zuständigkeitsträger (Bund oder Länder) einen bestimmten (im Art.105 GG genannten) Bereich rechtsetzend regeln darf,

Eine überwiegend am Wortsinn orientierte Auslegung führt daher zu der Feststellung: Unsere Bundesverfassung hat durch die Ausnahmevorschrift im Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG in Verbindung mit der grundlegenden Kompetenznorm im Art.70 Abs.1 GG das Recht zur Gesetzgebung für den Sachkomplex "Inhaltsbestimmung der Hebesätze" (Bemessung der Steuersätze) den Ländern vorbehalten. Sie sind danach allein befugt, diese Materie normativ zu ordnen. Wenn sie - wie geschehen - ihre Zuständigkeit an die Gemeinden übertragen haben, dürfen nur sie das Ausmaß der delegierten Kompetenz im Wege der Rechtsetzung umgrenzen und sachliche Einengungen vornehmen. Dem Bund ist insoweit jede direkte gesetzliche Einflußnahme auf die Hebesatzgestaltung von Grundgesetzes wegen verwehrt.

---

1) Ob zum Beispiel als Hebesatz für die Gewerbesteuer 200 v.H. oder 300 v.H. oder 350 v.H. genommen werden soll.

2) In: Bonner Kommentar, Art.105 Anm.II 3.

3) a.a.O., S.735.

4) Vgl. zur Bedeutung der unterschiedlichen Bezeichnung der Gesetzgebungsmaterien im Art.105 GG SASSE, S.424-426.

Dagegen könnte man einwenden, nach der Formulierung des Grundgesetzes sei zwar die Inhaltsbestimmung der Realsteuersätze aus der konkurrierenden Gesetzgebung ausgesondert, aber die Befugnis zur Rechtsetzung "über"[1] diese Inhaltsbestimmung in ihr verblieben[2]. Zur Begründung ließe sich anführen, daß bei einem anderen Verständnis der Verfassungsvorschrift ihr Wortlaut etwa folgendermaßen hätte gefaßt werden müssen:

> Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über
>
> 1. .....
>
> 2. .....
>
> 3. die Realsteuern mit Ausnahme der Gesetzgebung über die Festsetzung der Hebesätze ... .

Diese Überlegung hält jedoch einer eingehenden Betrachtung nicht stand. Durch die Präposition "über" im Art.105 Abs.2 GG wird das Verhältnis zwischen dem Begriff der konkurrierenden Gesetzgebung einerseits und seinen sachlichen Beziehungsobjekten in den Ziffern 1 bis 3 andererseits ausgedrückt. Da die hier interessierende Ausnahme in der Ziffer 3 nur die eine Seite des Verhältnisses - das sachliche Beziehungsobjekt: Realsteuern - betrifft, ist es grammatikalisch nicht notwendig, die Präposition "über" in Verbindung mit dem Begriff der Gesetzgebung zu wiederholen; zumal die Beziehung zu der anderen Seite des Verhältnisses, der konkurrierenden Gesetzgebung, durch die weitere Präposition "mit" in der Ziffer 3 aufrecht erhalten wird. Ein systemati-

---

1) Vgl. den Wortlaut des Art.105 Abs.2 GG.

2) So die Auffassung im Bundesfinanzministerium und offenbar auch bei OEHM (S.735), wenn er von einem Recht des Bundes spricht, Vorschriften zu erlassen, die sich "auf" die Festsetzung der Hebesätze beziehen.

scher Hinweis auf die Ausnahmeanordnung im Art. 105 Abs.2 Ziff.1 GG erhärtet diese grammatikalische Erwägung. Art.105 Abs.2 Ziff.1 GG schließt die Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis aus der konkurrierenden Gesetzgebung aus. Obwohl dort nicht die Worte "mit Ausnahme der Gesetzgebung über" eingeflochten sind, spricht das Grundgesetz an dieser Stelle (in Verbindung mit Art.70 Abs.1 GG) das Gesetzgebungsrecht, insbesondere die Tarifhoheit, auf dem Gebiete der Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis unbestritten den Ländern zu[1]. Dementsprechend gewinnt die in der Ziffer 3 umschriebene Ausnahme - auch ohne Ergänzung - nur Verständnis, wenn sie als eine Herausnahme der Gesetzgebung über die Festsetzung (Inhaltsbestimmung) der Hebesätze aufgefaßt wird[2].

Den vorstehenden Ausführungen können Einwendungen aus einer geschichtlichen Betrachtung nicht erfolgreich entgegengesetzt werden. Zutreffend bemerkt Oehm[3], der Reichsgesetzgeber habe zur Zeit der Realsteuerreform von 1936 die Befugnis besessen, die Entschließungsfreiheit der Gemeinden über den Inhalt der Realsteuersätze normativ zu begrenzen. Diese reichsrechtliche Kompetenzordnung vermag aber zur Klärung der staatlichen Zuständigkeitsabgrenzung in unserem heutigen Bundesstaat nichts beizutragen. Denn im sog. Dritten Reich gab es nach Auflösung der Länder nur einen staatlichen Gesetzgeber.

---

1) Vgl. BÜHLER in: Bonner Kommentar, Art.105 Anm. II 5.

2) Zutreffend bemerkt FROBÖSS daher: Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über die Realsteuern, "soweit es sich nicht um die Gesetzgebung über die Festsetzung der Hebesätze handelt" (S.304).

3) a.a.O., S.735.

Er vereinigte die gesamte Realsteuerkompetenz in seiner Hand. Seine Zuständigkeit mußte sich notwendig auch darauf erstrecken, die Materie der Hebesatzbestimmung zu regeln. Daraus kann aber nicht überzeugend gefolgert werden, diese Kompetenz des Reichsgesetzgebers sei nunmehr auf den Bund übergegangen. Angesichts der besonderen staatsrechtlichen Verhältnisse im Dritten Reich darf eine geschichtliche Betrachtung nicht bei der Realsteuerreform von 1936 stehen bleiben. Sie muß einen Schritt weiter zurück in die Weimarer Zeit gehen. Dort gehörten die Realsteuern zum gesetzgeberischen Zuständigkeitsbereich der Länder[1]. Diese hatten teilweise[2] das gemeindliche Recht zur Bemessung der (steuerlich selbständigen) Zuschläge im Grundsatz ähnlich der heutigen Regelung über die Hebesatzgestaltung eingeengt[3]. Freilich hatte der Reichsgesetzgeber nach Art.11 WRV die sog. Grundsatzgesetzgebung[4] über die Realsteuern. Sie gab ihm die Befugnis, hinsichtlich der Zuschläge Höchstsätze zu bestimmen und Rahmenvorschriften zu erlassen[5]. Eine dem

---

1) Vgl. § 8 des Landessteuergesetzes v. 30.3.1920, RGBl. I S.402.

2) So z.B. Preußen.

3) Vgl. §§ 41 - 45 der Preußischen Verordnung über die Neuregelung der Gewerbesteuer v. 23.11.1923, GS. S.519.

4) Zum Begriff der Grundsatzgesetzgebung vgl. ANSCHÜTZ, Gerhard: Die Verfassung des Deutschen Reichs vom 11.August 1919, 14.Aufl., Darmstadt 1960, S.88 f.

5) Vgl. HENSEL, Steuerrecht, S.29; LASSAR, Gerhard: Gegenwärtiger Stand der Aufgabenverteilung zwischen Reich und Ländern, in: Anschütz/Thoma,Handbuch des Deutschen Staatsrechts, 1.Bd., Tübingen 1930, S.318; BÜHLER, Ottmar: Die Zuständigkeitsverteilung auf dem Gebiete des Finanzwesens, in: Anschütz/Thoma, Handbuch des Deutschen Staatsrechts, 1.Bd., Tübingen 1930, S.329 und 334. - Von der Grundsatzgesetzgebung machte der Reichspräsident 1930 während der Wirtschaftskrise Gebrauch. Gestützt auf Art.48 Abs.2 Satz 1 WRV ordnete er durch Notverordnung v.1.12.1930 (RGBl.I

Art.11 WRV entsprechende oder ihm gleichkommende Vorschrift fehlt im Bonner Grundgesetz[1]. Der Grundgesetzgeber hat die Regelung des Art.11 WRV im wesentlichen durch das Verfassungsinstitut der konkurrierenden (Steuer)gesetzgebung ersetzt und dadurch dem Bund gegenüber dem Reich der Weimarer Zeit einerseits eine stärkere Stellung eingeräumt[2]. Andererseits sind die gesetzgeberischen Wirkungsmöglichkeiten des Bundes aber insofern vermindert, als er keine allgemeinen, leitenden Rechtssätze für die Steuerbereiche aufstellen kann, die aus der ausschließlichen und konkurrierenden Gesetzgebung herausgenommen sind. Dazu gehören (abschließend) die Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis und die Inhaltsbestimmung der Realsteuer-Hebesätze. Im Hinblick auf diese bundesverfassungsrechtliche Neuordnung der staatlichen Zuständigkeiten auf dem Gebiete des Finanz- und Steuerwesens kann eine Auslegung des Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG in dem Sinne, daß der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die Bemessung der Hebesätze habe, nicht mit Erfolg auf die realsteuerliche Kompetenzregelung unter der WRV und erst recht nicht auf diejenige im sog. Dritten Reich gestützt werden.

Nach den Materialien des Grundgesetzes war Ausgangspunkt für die Beratung des Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG

S.517) an, die Realsteuersätze zur Entlastung der Wirtschaft (bei der Gewerbesteuer um 20 v.H.) zu senken. Dieser Notverordnung folgte dann die Realsteuersperrverordnung v. 19.3.1932 (RGBl.I S.135), durch die der Tarifstatus des Jahres 1931 in den Ländern grundsätzlich beibehalten werden sollte.

1) Bad.-Württ. VGH, Beschluß v. 30.11.1951, in: DVBl. 1952, S.282 ff (283); ferner v. MANGOLDT, Art.105 Anm.2.

2) Fast alle Landessteuern sind in den Katalog der konkurrierenden Gesetzgebung aufgenommen.

im Finanzausschuß des Parlamentarischen Rates der Art.38 Nr.3 des Verfassungsentwurfs von Herrenchiemsee[1]. Danach sollte die konkurrierende Gesetzgebung[2] nur "die Grundsätze über die Bewertung des Vermögens"[3] bei den Realsteuern umfassen; ein sehr dürftiges Teilgebiet. Von dieser Vorlage ausgehend vertrat die Mehrheit der Beratungsteilnehmer nach Anhörung der Sachverständigen die Auffassung, der Zuständigkeitsbereich des Bundes müsse vor allem aus wirtschaftspolitischen Gründen erweitert werden. Ihm solle zumindest eine Grundsatzgesetzgebung über die Realsteuern zustehen. In der 13. Sitzung des Finanzausschusses kam es schließlich auf Vorschlag des Abgeordneten Dr. Höpker-Aschhoff zur Annahme der heute geltenden Fassung. Vor der Abstimmung stellte der Vorsitzende Dr. Binder mit Bezug auf den ganzen Art.105 GG fest, daß man mit der vorgeschlagenen Fassung an die Steuergesetzgebung anknüpfe, wie sie am Schluß des Dritten Reiches bestanden habe[4]. "Wir gehen also hinter diese Gesetzgebungs-

---

1) Vgl. hierzu und zum folgenden FÜSSLEIN in: v.Doemming/Füsslein/Matz, Entstehungsgeschichte der Artikel des Grundgesetzes, in: Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart, Neue Folge, Bd.1, Tübingen 1951, S.750-759.

2) Im Verfassungsentwurf noch als "Vorranggesetzgebung" bezeichnet, vgl. den Bericht über den Verfassungskonvent auf Herrenchiemsee v. 10. bis 23. August 1948, München 1948, S.66.

3) Bericht über den Verfassungskonvent, S.66.

4) Vgl. das stenographische Protokoll der 13.Sitzung des Finanzausschusses v. 6.10.1948, S.55 (unveröffentlicht).

praxis nicht mehr zurück. Das gilt vor allem bei den Realsteuern."[1] Die Worte des Vorsitzenden Dr.Binder spiegeln das Bestreben der überwiegenden Anzahl der Teilnehmer wider, die durch die Steuerreform von 1936 geschaffene einheitliche Regelung der Realsteuern beizubehalten. Man war sich darüber einig, daß die Gemeinden die Hebesätze festsetzen sollten, konnte ihnen aber diese Befugnis wegen der Konzeption des Grundgesetzes nicht unmittelbar übertragen. Über die Frage, welchem der staatlichen Hoheitsträger (Bund oder Länder) das Recht zukommen solle, den Bereich der Hebesatzbestimmung gesetzlich zu ordnen, wurde ausweislich der Sitzungsprotokolle nicht gesprochen[2]. Offenbar hat man sich darüber keine Gedanken gemacht. Das ist verständlich, wenn man bedenkt, daß es bei den Beratungen in erster Linie darum gehen mußte, die Schwächen des ursprünglichen Verfassungsentwurfs zu beseitigen und den in ihm enthaltenen gewaltigen Rückschritt zu verhüten. Bei diesem Bemühen konnten nur die Grundzüge der beabsichtigten Regelung zur Erörterung gestellt werden. Teilgesichtspunkte mußten außerhalb der Betrachtung bleiben.

Faßt man den Materialieninhalt des Grundgesetzes zusammen, so ergeben sich daraus keine brauchbaren Anhaltspunkte für eine Deutung der Ausnahmevorschrift im Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG. Der bekundete Wille,an den Ergebnissen der Realsteuerreform von 1936 festzuhalten, kann allein nicht die Aussage rechtfertigen,der "Verfassungsgeber"= Grundgesetzverfasser habe die Gesetzgebung über den Sachbereich

---

1) Stenographisches Protokoll, S.55.

2) Vgl. die stenographischen Protokolle der Sitzungen des Finanzausschusses im September/Oktober 1948 (unveröffentlicht).

der Hebesatzbemessung der konkurrierenden Zuständigkeit des Bundes zuweisen wollen. Dafür sind die pauschalen Äußerungen in den Beratungen nicht ausreichend. Wenn man dennoch den Bekundungen einen solchen Sinn beimessen wollte, könnte damit eine Auslegung zugunsten des Bundes nicht untermauert werden. Es wäre dagegen einzuwenden, daß ein so verstandener subjektiver Wille des "Verfassungsgebers" in dem durch das Grundgesetz verobjektivierten Willen keinen genügend bestimmten Ausdruck gefunden hat[1]. Der objektivierte Wille des Verfassungsgebers ist aber für die Auslegung des Grundgesetzes ausschließlich entscheidend[2].

---

1) Die unterschiedlichen Grundkonstruktionen im 3. Reich und in der Bundesverfassung stehen einer vollständigen Übernahme der reichsrechtlichen Realsteuergesetzgebung auf den Bund entgegen. Im 3. Reich lag die Gesamtkompetenz beim Reichsgesetzgeber, der eine eng umgrenzte Zuständigkeit für ein Teilstück den Gemeinden übertragen hatte. Im Grundgesetz gibt es keine Gesamtkompetenz für die Realsteuern, sondern nur eine Teilkompetenz des Bundes und eine selbständige Teilkompetenz der Länder. Wenn der "Verfassungsgeber" den Ländern lediglich eine der gemeindlichen Rechtsposition im 3. Reich entsprechende Zuständigkeit einräumen wollte (also eine solche, die in der Art und Weise ihrer Verwirklichung an Rechtssätze des staatlichen Oberverbandes gebunden ist), dann hätte er die Gesamtkompetenz nicht aufteilen dürfen. Denn jede von der Verfassung den staatlichen Hoheitsträgern überantwortete Zuständigkeit ist für ihren gegenständlichen Bereich eine eigenständige und unabhängige, sofern nicht etwas anderes ausdrücklich bestimmt ist.

2) Darüber, daß für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift der in ihr sichtbar werdende objektivierte Wille des Gesetzgebers maßgebend ist, vgl. das BVerfG in den Entscheidungen v. 21.5.1952, BVerfGE 1, S.299 ff (312); v. 15.12.1959, BVerfGE 10, S.234 ff (244); v. 17.5.1950, in NJW 1960, S.1563 ff (1564); siehe ferner OVG Münster, Urteil v. 8.9.1954, OVGE 9, S.92; VGH München, Urteil v. 9.11.1954, in: Bayerische Verwaltungsblätter 1955, S.94; Bundessozialgericht im Urteil v. 14.1.1958, in: NJW 1958, S.477; ebenso RADBRUCH, S.211, und ENGISCH, S.88 ff.

Die aus der sprachlichen Formulierung des Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG und seiner Systematik gewonnene Erkenntnis, daß nur die Länder befugt sind, die gemeindliche Festsetzung der Realsteuersätze rechtlich zu ordnen, fügt sich endlich auch in den Sinn und den Zweck der bundesverfassungsrechtlichen Regelung ein. Diese will erkennbar einerseits mit Hilfe der Bundeszuständigkeit über Art.72 Abs.2 GG erreichen, daß in dem einheitlichen Wirtschaftsgebiet der Bundesrepublik die Grundlagen der Realbesteuerung nicht landesunterschiedlich gestaltet werden. Das vor allem in Abkehr von dem Zustand vor 1936, wo die Länder insbesondere die Bemessungsgrundlagen verschiedenartig ausgewählt und ausgeprägt hatten. Andererseits soll der Ausschluß der Hebesatzfestsetzung aus der konkurrierenden Gesetzgebung das Postulat des Art.28 Abs.2 Satz 1 GG verwirklichen, den steuerberechtigten Gemeinden eine ihren Bedürfnissen entsprechende eigenverantwortliche finanzielle Selbstverwaltung zu ermöglichen. Mit diesen Verfassungszielen wäre eine Auslegung zugunsten der Länder dann nicht vereinbar, wenn die Länder kraft ihres Gesetzgebungsrechts die bezweckte einheitliche Regelung gegenstandslos machen könnten[1]. Zu derartigen Befürchtungen besteht jedoch keine Veranlassung. Der Bund hat im Hinblick auf seine Befugnis zur Ordnung der Besteuerungsobjekte, Bemessungsgrundlagen, Steuermeßzahlen und Steuermeßbeträge einen ausreichenden, den Ländern verschlossenen Raum, um eine dem finanz- und wirtschaftspolitischen Gemeinwohl angepaßte Rechtsgestaltung herbeizuführen. In diesen Wirkungsmöglichkeiten liegt seine wichtigste Handhabe, der Aufgabe nachzukommen, die Einheitlichkeit der Lebens- und Wirt-

---

1) Solche Folgen hält OEHM (S.735) für möglich.

schaftsverhältnisse im Bundesgebiet zu wahren[1]. Demgegenüber steht den Ländern nur ein kleiner Betätigungskreis offen. Ihre gesetzlichen Maßnahmen können allenfalls Staffelungen, Begrenzungen und Beziehungen der Steuerbemessung zum Gegenstand haben. Die aufgezeigte verfassungsrechtliche Zielsetzung kann aber weder durch solche Ordnungsvorschriften im Kern getroffen noch dadurch ernsthaft gefährdet werden, daß die Länder von ihrer Kompetenz keinen Gebrauch machen. Sie würden den eigenen steuerlichen Interessen zuwiderhandeln, wenn sie ihr Gesetzgebungsrecht ohne Rücksicht auf die gesamtfinanzwirtschaftlichen Anliegen oder gar im Widerspruch zu ihnen wahrnehmen würden[2]. Offenbar ist auch der

---

1) Das Merkmal "Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit, insbesondere die Wahrung der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse" ist im übrigen kein Abgrenzungsmaßstab, mit dessen Hilfe es möglich wäre, die Materie der Hebesatzbestimmung der Zuständigkeit des Bundes zu unterstellen. Dieses Merkmal enthält nach Art.72 Abs.2 Ziff.3 GG lediglich die Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, wenn der Bund in dem (bereits an anderer Stelle umschriebenen) konkurrierenden Gesetzgebungsbereich eine Regelung treffen will (vgl. dazu BVerfG, Urteil v. 1.12.1954, in: NJW 1955, S.57).

2) Theoretisch ist zwar ein Verhalten der Länder dankbar, das die Interessen des Bundes empfindlich stört. Dagegen dürfte jedoch der vom BVerfG entwickelte Grundsatz der Bundestreue genügenden Schutz bieten. Zu diesem Grundsatz vgl. BVerfG in den Entscheidungen v. 20.2.1952, BVerfGE 1, S.117 ff (131); v. 21.5.1952, BVerfGE 1, S.299 ff (315 f); v. 1.12.1954, in: NJW 1955, S.57 ff (58); v. 30.7.1958, in: NJW 1958, S.1341 ff; v. 28.2.1961, in: DÖV 1961, S.504 ff; ferner KLEIN in: v.Mangoldt/Klein, Art.20 Anm.III 3b; MAUNZ in Maunz/Dürig, Art.20 Rdnr. 20-23; KAISER, Gerhard: Zur Ableitung des Verfassungsprinzips des "bundesfreundlichen Verhaltens" aus dem Begriff des Bundesstaates, in: DÖV 1961, S.653-658.

Bundesgesetzgeber von derartigen Erwägungen ausgegangen. Andernfalls wäre die den Landesregierungen erteilte Ermächtigung zum Erlaß von Höchstbetrags- und Koppelungsvorschriften wenig verständlich. Die Praxis sowohl in den (wenigen) Ländern, in denen die Landesregierungen die Ermächtigung ausgeübt haben, als auch in denjenigen, die ohne Vorschriften über das Koppelungsverhältnis und die Höchstgrenzen für die Steuersätze auskommen, liefert den Beweis für die Grundlosigkeit der Befürchtung, daß die Länder die erstrebte einheitliche Regelung der Realbesteuerung zunichte machen könnten. Sicherlich werden landesrechtliche Differenzierungen stets vorhanden sein. Sie liegen im Wesen des bundesstaatlichen Aufbaus, dessen föderalistischen Strukturelemente das Grundgesetz auf dem Gebiete der Steuergesetzgebungshoheit in den Ausnahmebestimmungen des Art.105 Abs. 2 Ziff.1 und 3 GG zum Ausdruck bringt[1]. Wenn es durch diese Verfassungsrechtssätze den Ländern die Tarifhoheit über die Gemeindesteuern zugewiesen hat, so sind die daraus folgenden Steuerunterschiede kein zu hoher Preis für den politischen Wert einer föderalistischen Staatsorganisation.

Im Ergebnis muß nach dem Ausgeführten die im Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG statuierte Ausnahme so verstanden werden, daß die Länder dafür zuständig sind, die Materie der Hebesatzbestimmung gesetzlich zu regeln.

---

1) Vgl. Bad.-Württ. VGH, Beschluß v. 30.11.1951, in: DVBl. 1952, S.282 ff (283); v. MANGOLDT, Art. 105 Anm.4a, S.561, zu Art.105 Abs.2 Ziff.1 GG: "Diese Ausnahmeregelung insbesondere bestätigt den Eindruck, daß die Regelung des GrG stärker föderalistisch bestimmt ist als die der WeimRV." Siehe dazu ferner KLEIN, Festschrift, S.69 und 70 ff.

Sie allein sind befugt, das den Gemeinden übertragene Recht zur Festsetzung der Realsteuersätze sachlichen Einschränkungen zu unterwerfen. Solchen Zwekken dienen aber jene - oben erwähnten[1] - Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes und des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen, deren sich der Bund bemächtigt hat. Die Antwort auf die Ausgangsfrage[2] lautet danach: Jene die Hebesatzgestaltung ordnenden Normen des alten Rechts gehören ihrem materiellen Gehalt nach zum Sachbereich "Festsetzung der Hebesätze" und damit zur ausschließlichen Kompetenz der Länder. Sie betreffen nicht einen Gegenstand der konkurrierenden Gesetzgebung. Deswegen sind sie nach Art.125 GG nicht Bundesrecht, sondern - wie das BVerwG[3] mit Bezug auf den § 3 EinfGRealStG zutreffend festgestellt hat - entsprechend dem Umkehrschluß aus Art.124, 125 GG Landesrecht geworden. Die saarländische Neuregelung der Materie im 1. Unterabschnitt des Abschnitts I des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen steht mithin im Einklang mit der grundgesetzlichen Zuständigkeitsverteilung zwischen Bund und Ländern auf dem Gebiete des Realsteuerwesens.

Eine Besonderheit gilt noch für den Fortbestand der im § 6 EinfGRealStG ausgesprochenen Ermächtigung zum Erlaß von Rechtsverordnungen über die Genehmigungspflicht der Hebesätze[4]. Diese formelle und spezialgesetzliche Ermächtigungsnorm ist zwar als

---

1) Vgl. S.106 (FN.1-4).

2) Vgl. oben S.110.

3) Beschluß v. 8.1.1959, in: KStZ 1959, S.53.

4) Das Folgende bezieht sich in gleicher Weise auf die Ermächtigung im § 21 Abs.2 Satz 2 letzter Halbsatz GrStG.

vorkonstitutionelles Recht nicht an die strengen Anforderungen gebunden, von denen Art.80 Abs.1 Satz 2 GG aus rechtsstaatlichen Erwägungen die Wirksamkeit einer Ermächtigung neuen Rechts abhängig macht[1]. Sie wäre aber nach Art.129 Abs.3 GG[2] erloschen, wenn sie den Träger der Verordnungsgewalt zum Erlaß von Rechtsvorschriften an Stelle von Gesetzen, ihrer Änderung oder Ergänzung ermächtigen würde.

---

1) Vgl. dazu BVerfG, Beschluß v. 10.6.1953, in: NJW 1953, S.1177 ff (1179); v. MANGOLDT, Art. 129 Anm.3a, S.634, und Anm.3b, S.637; WOLFF, Bernhard: Die Ermächtigung zum Erlaß von Rechtsverordnungen nach dem Grundgesetz, in: AöR, Bd. 78, S.211 f; GRIMM, Claus, S.60; anderer Auffassung: HOLTKOTTEN in: Bonner Kommentar, Art.129 Anm.II C 1. - In Ermächtigungen alten Rechts müssen also nicht Inhalt, Zweck und Ausmaß klar erkennbar ausgefüllt (im Gegensatz zu nachkonstitutionellen Ermächtigungen vgl. BFH in den Urteilen v. 12.12.1956, BStBl. 1957 III, S.87; v. 22.8.1957, BStBl. 1957 III S.354 f; v. 16.4.1958 BStBl. 1958 III S.310; KLEIN, Grenzen, S.7-8; derselbe, Übertragung, S.68) oder zumindest das "Programm", d.h. die Grundsätze für die Regelung durch die Verordnung zum Ausdruck gebracht sein (so für neu erlassende Ermächtigungen BVerfG, Beschluß v. 13.6.1956, BVerfGE 5, S.71 ff (77); Beschluß v. 12.11.1958, BVerfGE 8, S.274 ff (307); BFH, Urteil v. 25.8.1953, BStBl. 1954 III S.36 ff (38); WOLFF, Bernhard, S.197; MAUNZ in: Maunz/Dürig, Art.80 Rdnr.9 und 13; GRIMM, Claus, S.43).

2) Über den Sinn von Art.129 Abs.3 GG vgl. BVerfG, Beschluß v. 10.6.1953, in: NJW 1953, S.1177 ff (1179): "Bei Art.129 Abs.3 GG handelt es sich um eine grundlegende, der Verwirklichung des Rechtsstaats dienende Bestimmung. Sie bezweckt den Schutz der Gewaltenteilung, die einen der wesentlichen Grundsätze der freiheitlichen Demokratie darstellt. Art.129 Abs.3 GG soll sowohl die gesetzgebende Gewalt gegen unzulässige Übergriffe der Exekutive auf Grund der früheren Rechtsordnung und Rechtsauffassung als auch die Exekutive gegen die Übernahme von Funktionen und damit von Verantwortung schützen, die der Volksvertretung zukommen. Er ist somit Ausdruck der vom Verfassungsgesetzgeber gewollten eindeutigen Distanzierung von den Ermächtigungsgepflogenheiten vergangener Zeiten."

Über die Begriffsbildung und Bezeichnung der verschiedenen Arten von Rechtsverordnungen und deren Ermächtigungen findet sich im Schrifttum eine Fülle unterschiedlicher und stark voneinander abweichender Einteilungssysteme[1]. In der Sache herrscht jedoch im wesentlichen Übereinstimmung. Als Ermächtigungen zum Erlaß von Rechtsvorschriften an Stelle von Gesetzen werden solche angesehen, in denen die Verordnungsberechtigten die Befugnis erhalten, einen bestimmten Gegenstand selbständig und umfassend mit Gesetzeskraft zu ordnen[2]. Bei den Ermächtigungen zur Änderung von Rechtsvorschriften enthalten die Gesetze bereits eine materielle Regelung ihres Gegenstandes. Sie befähigen die Ermächtigungsadressaten nur, diese Regelung zu ändern[3]. In den Fällen der Ermächtigung zur Ergänzung von Rechtsvorschriften haben die Gesetze die Materien im wesentlichen normiert. Der Gesetzgeber gibt dem Verordnungsträger aber das Recht, die getroffenen Bestimmungen der Sache oder dem Umfang nach zu erweitern und im Rahmen ihres Zweckes und Systems neue Verpflichtungen oder Berechtigungen zu statuieren[4]. Daneben

---

1) Vgl. darüber bei KLEIN, Übertragung, S.39-40.

2) Vgl. KLEIN, Übertragung, S.41; WOLFF, Verwaltungsrecht, S.105.

3) So KLEIN, Übertragung, S.41; derselbe: Die Übertragung des Verordnungsrechtes nach deutschem Verfassungsrecht, in: Recht-Staat-Wirtschaft, 4.Bd., Düsseldorf 1953, S.184.

4) Vgl. v. MANGOLDT, Art.129 Anm.3c, S.637; HOLTKOTTEN in: Bonner Kommentar, Art.129 Anm.II D 2b; WOLFF, Verwaltungsrecht, S.106. - Während WOLFF (Verwaltungsrecht, S.102) nur die Rechtsverordnungen an Stelle von Gesetzen den sog. "gesetzvertretenden Verordnungen" zurechnet, fassen andere alle drei bisher genannten Verordnungsarten unter diesem Begriff zusammen (vgl. JACOBI, Erwin: Die Rechtsverordnungen, in: Anschütz/Thoma, Handbuch des Deutschen Staatsrechts, 2.Bd., Tübingen 1932, S.248-249; KLEIN, Übertragung, S.40 ff; BVerfG im Urteil v. 10.6.1953, in: NJW 1953, S.1179; zu diesem Urteil kritisch SCHMIDT, Karl: Die Weitergeltung vorkonstitutioneller Rechtsetzungsermächtigungen, in: NJW 1954, S.249-252.

steht die große, von Art. 129 Abs.3 GG nicht berührte Gruppe der Ermächtigungen zur Ausführung von Rechtsvorschriften. Sie zielen darauf ab, das im ermächtigenden oder (und) in einem anderen Gesetz Umschriebene durch die Exekutive näher auszugestalten und im einzelnen auszubauen[1]. Neue selbständige Rechtsgedanken darf die die Ausführungsbestimmungen erlassende Stelle nicht einführen[2].

Stellt man den genannten Ermächtigungsarten die im § 6 EinfGRealStG festgelegte Ermächtigung gegenüber, so ergibt sich, daß sie denjenigen zum Erlaß von Rechtsvorschriften an Stelle von Gesetzen und von Änderungsverordnungen nicht zugerechnet werden kann. Sie überträgt dem Träger der Verordnungsgewalt nicht die Zuständigkeit, durch Rechtsverordnungen eine materielle Gestaltung für den ganzen Sachbereich "Festsetzung der Hebesätze" mit dem gleichen Rang und der gleichen Wirksamkeit wie ein förmliches Gesetz zu treffen. Sie ermöglicht es ihm auch nicht, die von den Landesgesetzgebern in den landesrechtlich fortgeltenden Bestimmungen des Gewerbesteuergesetzes und des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen sowie in deh einschlägigen Rechtssätzen der Gemeindeordnungen[3] weitgehend selbst

---

1) Vgl. OVG Münster, Urteil v. 27.8.1952, in: DÖV 1952, S.285; Hess.VGH, Urteil v. 29.3.1961, in: KStZ 1961, S.237 f (238); JACOBI, S.250; HOLTKOTTEN in: Bonner Kommentar, Art.129 Anm.II D 2b; KLEIN, Übertragung, S.43/44; WOLFF, Verwaltungsrecht, S.106.

2) JACOBI, S.250.

3) Vgl. über die in den Gemeindeordnungen statuierte Genehmigungspflicht der Steuersätze § 88 Abs.1 Ziff.1 GO-NW; § 72 Abs.1 Ziff.1 der Verfassung für die Stadt Bremerhaven v. 4.11.1947 (Brem. GesBl. S.291); § 117 Abs.1 Buchst.a der Hessischer Gemeindeordnung v. 25.2.1952 (GVBl. S.11); § 110 Abs.1 Ziff.1 der Niedersächsischen Gemeindeordnung v. 4.3.1955 (GVBl. S.55); § 96 Abs.1 Ziff.1 des Selbstverwaltungsgesetzes für Rheinland-Pfalz, Teil A, in der Fassung v. 5.10.1954 (GVBl. S.117); § 101 Abs.1 Buchst.a der Gemeindeordnung für Schleswig-Holstein v. 24.1.1950 (GVBl. S.25).

geschaffene Regelung der Materie "Festsetzung der Hebesätze" zu ändern. Man könnte aber dazu neigen, sie den Ermächtigungen zu Ergänzungsverordnungen einzureihen. Dies, wenn man wie David[1] unter Bezugnahme auf die Gemeindeordnung von Nordrhein-Westfalen der Auffassung ist, eine Genehmigungspflicht für die Hebesätze bestehe nicht schon nach den Gemeindeordnungen, sondern nur dann, wenn und soweit diese Verpflichtung durch ein anderes Gesetz (wie in Nordrhein-Westfalen auf Grund der Verordnung vom 9. Dezember 1952[2]) vorgeschrieben werde. Die Ansicht von David entspricht jedoch nicht dem geltenden Recht. § 88 Abs.1 Ziff.1 GO-NW[3] begründet ausdrücklich die grundsätzliche Genehmigungspflicht der gemeindlichen Haushaltssatzung für die Höhe der Steuersätze[4]. Damit ist das "Ob" der Genehmigung vom Gesetzgeber selbst formell gesetzlich festgelegt. Der Verordnungsberechtigte kann kraft der Er-

---

1) DAVID, Joachim: Die Satzungsgewalt der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen, 2.Aufl., Münster (Westf.) 1961, S.113.

2) GVBl. 1953 S.103.

3) Ebenso die auf S.133 FN.3 erwähnten Bestimmungen der Gemeindeordnungen in anderen Bundesländern.

4) Vgl. PAGENKOPF, S.164; HENSEL in: Odenbreit/ Hensel, Gemeindeordnung, Amtsordnung und Kommunalwahlgesetz in Nordrhein-Westfalen, 11.Aufl., Münster (Westf.) 1961, S.405/406; SURÉN, S.549. - DAVID stützt seine Ausführungen auf KOTTENBERG, Kurt: Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen, (nunmehr) 6.Aufl., Siegburg 1961, Erl. I 2.Abs. zu § 88 GO, S.393. Kottenbergs Darlegungen sind an dieser Stelle wenig genau. Sie scheinen zunächst Davids Meinung zu bestätigen. Bei genauer Betrachtung zeigt sich aber, daß auch Kottenberg von einer grundsätzlichen Genehmigungspflicht nach der Gemeindeordnung ausgeht.

mächtigung im § 6 EinfGRealStG eine besondere Genehmigungspflicht nicht mehr anordnen. Ihm ist lediglich die Befugnis gegeben, im Rahmen des normierten gesetzgeberischen Willens und dem Gesetzeszweck folgend das "Inwieweit" der aufsichtsbehördlichen Genehmigung näher auszuführen, zu differenzieren und zu spezialisieren. Mit anderen Worten: Seine rechtlichen Möglichkeiten erschöpfen sich darin, die Voraussetzungen der Genehmigungspflicht im einzelnen vorzuschreiben. Die Formulierung "nach den geltenden Vorschriften" im § 88 Abs.1 Ziff.1 GO-NW verweist nicht auf eine Konstitutivnorm über die Genehmigung, sondern auf deren Ausführungsvorschriften[1]. Sie wird aufgenommen von dem Wort "inwieweit" im § 6 EinfGRealStG[2]. Diese Bestimmung gibt mithin keine Ermächtigung, neue selbständige Rechtspflichten (bzw. vom Staat aus gesehen: Berechtigungen) auszusprechen. Sie ermächtigt allein zum Erlaß von Rechtssätzen, die der Ausführung des in den Gemeindeordnungen enthaltenen Grundsatzes der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde dienen[3]. Demzufolge gehört die Ermächtigung im § 6 EinfGRealStG nicht zu den Übertragungsakten rechtsetzender

---

1) Soweit im Einzelfall nach den vorhandenen Rechtsverordnungen tatsächlich eine Genehmigung der Hebesätze nicht eingeholt zu werden braucht, gilt sie rechtlich als erteilt. Vgl. § 2 Abs.1 Satz 1 der Landesverordnung für Rheinland-Pfalz v. 21.5. 1954 (GV Bl. S.77); PAGENKOPF, S.164.

2) Vgl. zum Wortlaut des § 6 EinfGRealStG oben S.1o2.- Richtigerweise heißt es daher in der vorgenannten Landesverordnung für Rheinland-Pfalz: "Auf Grund von § 6 des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen in Verbindung mit § 90 (= Redaktionsfehler: 96) Abs.1 Nr.1 der Gemeindeordnung ... ."

3) Das gilt auch - trotz des verbindenden Wortes "und" vor "inwieweit" im § 6 EinfGRealStG - für die Vorschriften über das Koppelungsverhältnis, weil Relationensystem und Höchstbetragsgrenzen gemeinsam über den staatlichen Genehmigungsvorbehalt der Gefahr einer Steuerüberspannung vorbeugen sollen (vgl. dazu POPITZ, S.174 f).

Gewalt, die nach Art.129 Abs.3 GG erloschen sind.

Diese Feststellung bedarf einer Anfügung. Da die Ermächtigung zu Ausführungsverordnungen darauf gerichtet ist, die Exekutive in die Lage zu versetzen, dem geäußerten Willen des Gesetzgebers eine konkrete Inhaltsbestimmung zu geben, muß sie ipso iure wirkungslos werden, wenn der gesetzgeberische Wille fortfällt. Sowohl die Ermächtigung wie die auf ihr beruhende Ausführungsverordnung sind hinsichtlich ihres rechtlichen Bestandes unlösbar mit der zu detaillierenden Norm verbunden. Vermöge ihrer Abhängigkeit von dem auszuführenden Gesetz werden sie mit dessen Beendigung von selbst gegenstandslos und verlieren ihre Geltungskraft[1]. Aus diesen Grundsätzen folgt für die Rechtsbeständigkeit des § 6 EinfGRealStG, daß er in den Ländern außer Kraft getreten ist, in denen eine formell gesetzliche Genehmigungspflicht der gemeindlichen Hebesatzfestsetzung nicht oder nicht mehr besteht. Ein solcher Genehmigungszwang fehlt in Baden-Württemberg, Bayern und Hamburg. In Hamburg gibt es keine Gemeinden. Dort werden die Hebesätze durch ein jährlich neu zu beschließendes Gesetz bestimmt[2]. Baden-Württemberg[3] und Bayern[4] haben ihren Gemeinden lediglich die Verpflichtung auferlegt, die jeweilige Haushaltssatzung der Aufsichtsbehörde zur Kenntnisnahme vorzulegen, ohne die Wirksamkeit der Satzung, ins-

---

1) Siehe JACOBI, S.250; WOLFF, Verwaltungsrecht, S.112. Beider Darlegungen über das Ende von Ausführungsverordnungen müssen aus rechtslogischen Gründen auch für die ermächtigende Vorschrift gelten.

2) Vgl. für das Rechnungsjahr 1960 das Gesetz über die Festsetzung der Hebesätze für die Realsteuern v. 2.12.1960, BStBl.II S.221.

3) Vgl. § 101 Abs.1 der Gemeindeordnung für das Land Baden-Württemberg v. 25.7.1955 (Ges.Bl. S.129).

4) Vgl. Art.90 der Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern v. 25.1.1952 (GVBl. S.19).

besondere der in ihr enthaltenen Bemessung der Steuersätze, von einer staatlichen Genehmigung abhängig zu machen[1]. In diesen drei Bundesländern hat die Exekutive keinen Raum, einen auf die Genehmigung der Realsteuersätze bezogenen Willen des Gesetzgebers zur Geltung zu bringen. Es fehlt an einer Norm, die sie näher ausbauen könnten. Deswegen ist in Baden-Württemberg, Bayern und Hamburg die Ermächtigung nach § 6 EinfGRealStG erloschen.

3. Die Rechtsfolgen der grundgesetzlichen Zuständigkeitsabgrenzung für die bestehenden Ordnungsvorschriften

Anknüpfend an die Erkenntnis, daß jene die eigenverantwortliche Hebesatzgestaltung der Gemeinden begrenzenden Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes und des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen mit der soeben behandelten Einschränkung fortgeltendes Landesrecht bilden, stellt sich nunmehr die Aufgabe darzulegen, welche Folgerungen rechtlicher Art sich daraus für die heutige Rechtslage ergeben. Wie bereits betont, hat der Bundesgesetzgeber jene Realsteuerbestimmungen zum Teil neu erlassen, geändert oder ergänzt. Er ist dadurch auf einem Sachgebiet rechtsetzend tätig geworden, auf das sich seine grundgesetzlich umschriebene Zuständigkeit nicht erstreckt. Seine Rechtshandlungen stellen

---

1) Eine derartige Vorlagepflicht besteht in den anderen Bundesländern neben dem Genehmigungszwang (vgl. für Nordrhein-Westfalen § 86 Abs.5 GO). Bei der Vorlage beschränkt sich die Aufsicht auf die Überprüfung, ob die Haushaltssatzung (vor allem der Haushaltsplan) Verstöße gegen unabdingbare Vorschriften und Grundsätze des formellen und materiellen Haushaltsrechts aufweist; vgl. BECKER, Selbstverwaltung, S.174; JANSEN, S.245; SUREN, S.548.

einen unzulässigen Eingriff in die Kompetenz der Länder dar. Sie sind verfassungswidrig und nichtig. Daraus könnte vordergründig der Eindruck entstehen, als ob eine wesentliche Rechtslücke aufgerissen worden sei. So ist es aber nicht. Die landesrechtlich fortgeltenden Rechtssätze, deren Wirksamkeit der Bundesgesetzgeber wegen seiner verfassungsrechtlichen Unzuständigkeit nicht antasten konnte, füllen die Lücke zum größten Teil aus.

Im einzelnen ergibt sich folgendes Bild:
Grundgesetzwidrig und nichtig sind

a) der neu verabschiedete § 16 Satz 2 GewStG über die Hebesatzgleichheit für alle in einer Gemeinde vorhandenen Unternehmen; an seine Stelle tritt der inhaltlich gleichlautende § 16 Satz 2 GewStG in der Fassung vom 1. Dezember 1936[1];

b) der eingefügte § 17 Abs.1 Satz 3 GewStG über die für die Erhebung der Zweigstellensteuer maßgebenden Verhältnisse, wenn die Steuerpflicht eines Unternehmens im Laufe des Erhebungszeitraums beginnt;

c) die Änderung des § 2 Abs.2 Satz 3 EinfGRealStG, wonach die Änderung des Hebesatzes für die Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital auf den Beginn des Kalenderjahrs (Erhebungszeitraums) zurückwirkt, in dem das Rechnungsjahr beginnt; es gilt weiterhin die reichsrechtliche Fassung des Satzes 3[2], derzufolge die Änderung des Gewerbesteuer-Hebesatzes auf den Beginn des Rechnungsjahrs

---

1) RGBl. I S.979.

2) Vgl. § 2 Abs.2 Satz 3 EinfGRealStG v. 1.12.1936, RGBl. I S.961.

zurückwirkt[1];

d) der eingefügte § 2 Abs.2 Satz 5 EinfGRealStG, der bestimmt, daß die Änderung des Hebesatzes für die Lohnsummensteuer erstmalig für die Lohnsumme gilt, die in dem Kalendervierteljahr gezahlt wird, das nach dem Erlaß der Nachtragshaushaltssatzung anfängt[2];

e) die den Landesregierungen im § 6 EinfGRealStG erteilte Ermächtigung zum Erlaß von Rechtsverordnungen über die Genehmigungspflicht der Hebesätze. Diese Ermächtigung, die vom Reichsgesetzgeber dem Reichsminister des Innern im Einvernehmen mit dem Reichsminister der Finanzen zugewiesen worden war[3], wird nunmehr gemäß Art.129 Abs.2 GG "von den nach Landesrecht zuständigen Stellen" ausgeübt. Damit verweist das Grundgesetz zur Beantwortung der Frage nach dem neuen Ermächtigungsadressaten auf den Weg des Landesverfassungsrechts und der übrigen organisatorischen Vorschriften der Länder[4]. Es verzichtet

---

1) Die Änderung des Satzes 3 durch den Bundesgesetzgeber ist eine Folge aus der neuen Vorschrift des § 14 Abs.2 Satz 2 GewStG, nach der der Erhebungszeitraum für die Gewerbesteuer mit dem Kalenderjahr übereinstimmt. Durch die Rechtsunwirksamkeit des (neuen) Satzes 3 tritt eine sachliche Verschiebung heute nicht mehr ein, weil seit dem 1.Januar 1961 für die Haushaltsführung der Gebietskörperschaften das Rechnungsjahr gleich dem Kalenderjahr ist (vgl. für den Bund das Gesetz v. 29.12.1959, BGBl. I S.832; für das Land Nordrhein-Westfalen das Gesetz v. 6.4.1960, GVBl. S.57).

2) § 2 Abs.2 Satz 5 EinfGRealStG geht auf die Anfügung des Satzes 2 im § 23 Abs.1 GewStG durch Art.I § 1 Nr.22 des Änderungsgesetzes v. 27.12. 1951 (BGBl. I S.996) zurück. Danach ist es den Gemeinden gestattet, an Stelle der monatlichen auch die vierteljährliche Lohnsumme als Bemessungsgrundlage zu wählen.

3) Vgl. § 6 EinfGRealStG in der Fassung v. 1.12.1936, RGBl. I S.961.

4) Vgl. BVerfG, Beschluß v. 10.5.1960, in: NJW 1960, S.1291; HOLTKOTTEN in: Bonner Kommentar, Art.129 Anm.II A 5 und II C 2.

mit Rücksicht auf das bundesstaatliche Prinzip unserer Verfassungsordnung darauf[1], selbst zu bestimmen, welches Landesorgan die Ermächtigungen des alten Rechts wahrnehmen soll.

Keine der hier interessierenden Landesverfassungen bezeichnet es als unzulässig, daß die Landesregierung (der Senat) oder die einzelnen Landesminister (Senatoren) durch das Landesparlament zum Erlaß von Rechtsverordnungen ermächtigt werden[2]. Art.107 der Hessischen Landesverfassung[3] nennt ausdrücklich den einzelnen Minister neben der Landesregierung als möglichen Zuständigkeitsträger[4]. Nach den Verfassungen von Bremen[5], Niedersachsen[6], Rheinland-Pfalz[7] und dem Saarland[8] erläßt die Landesregierung (der Senat) die Rechtsverordnungen, soweit nichts anderes bestimmt ist. In Nordrhein-Westfalen[9] und Schleswig-Holstein[10] ist das zuständige Organ nicht näher umgrenzt. Für diese beiden Länder "kommen der gesamte Bereich der Exekutive, also außer der Landesregierung auch die einzelnen Landesminister sowie die nachgeordneten Behörden in Frage[11].

---

1) So das BVerfG im vorgenannten Beschluß a.a.O., S.1291.

2) Vgl. KLEIN, Übertragung, S.73.

3) Vom 11.12.1946, GVBl. S.229.

4) Vgl. dazu das Urteil des Hess. StGH v. 6.9.1958, in: DÖV 1959, S.101-104 (103).

5) Vom 21.10.1947, GBl. S.251 (Art.124).

6) Vom 13.4.1951, GVBl. S.103 (Art.28 Abs.2 Ziff.6).

7) Vom 18.5.1947, VOBl. S.209 (Art.110).

8) Vom 15.12.1947, Amtsblatt S.1077 (Art.106).

9) Art.70 LV-NW.

10) Art.33 der Landessatzung v. 13.12.1949, GVBl. 1950, S.3.

11) So für Nordrhein-Westfalen: VOGELS, Alois: Die Verfassung für das Land Nordrhein-Westfalen, Kommentar, Stuttgart und Köln 1951, Art.70 Anm.5; sich ihm anschließend KLEIN, Übertragung, S.77.

Die kurze Übersicht über die Landesverfassungen zeigt, daß die landesrechtlich fortbestehenden Ermächtigungen entweder auf die Landesregierungen oder auf die Landesminister (oder - jedenfalls in zwei Bundesländern - noch auf andere Organwalter) übergegangen sein können. Eine endgültige Entscheidung ist danach allein auf dem Boden des Verfassungsrechts der Länder nicht, zumindest nicht immer möglich. Anhaltspunkte für eine endgültige Einordnung bietet aber das Grundgesetz. Wie ein Blick auf Art. 129 Abs.1 Satz 1 GG beweist, kann mit der Formel "nach Landesrecht zuständigen Stelle" nur die sachlich zuständige Stelle gemeint sein[1]. Folglich muß der neue Verordnungsberechtigte im Rahmen der landesrechtlichen Regelungen von der Sache her gefunden werden. Dem sachlichen Gegenstand nach gehört die Ermächtigung im § 6 EinfGRealStG zum erweiterten Bereich der allgemeinen staatlichen Kommunalaufsicht. Dementsprechend weist die "Natur der Sache" auf das Organ hin, dem nach Landesrecht die Aufgabe der Kommunalaufsicht obliegt. Das ist in allen Bundesländern übereinstimmend der Landesinnenminister (Minister des Innern)[2]. Mithin steht die Verordnungsgewalt aus § 6 EinfGRealStG heute diesem Minister zu im Einvernehmen mit dem Organ, das dem Reichsminister der Finanzen auf Landesebene entspricht[3], dem Landesfinanzminister[4]. Wollte

---

1) Ähnlich KÜCHENHOFF, Erich: Zuständigkeitsmängel in der Rechtsverordnungspraxis der Bundesregierung und der Bundesminister, in: AöR, Bd.79 (1953/1954), S.228.

2) Vgl. z.B.: § 106 Abs.1 Satz 1 GO-NW; § 118 Abs. 3 des Selbstverwaltungsgesetzes für Rheinland-Pfalz i.d. Fassung v. 5.10.1954 (GVBl. S.117); § 121 Abs.2 GO für Schleswig-Holstein v. 24.1. 1950 (GVBl. S.25).

3) Zur Nachfolge des "entsprechenden" Organs siehe HOLTKOTTEN in: Bonner Kommentar, Art.129 Anm.II A 5c.

4) Ebenso die Ermächtigung im § 21 Abs.2 Satz 2 letzter Halbsatz GrStG.

man den § 6 EinfGRealStG den materiell geltenden Recht angleichen, dann müßte er folgenden Wortlaut haben:

> Der (Landes-) Innenminister[1] erläßt im Einvernehmen mit dem (Landes-) Finanzminister[2] Bestimmungen darüber, in welchem Verhältnis die Hebesätze für die Grundsteuer und die Gewerbesteuer zueinander stehen müssen und inwieweit die Hebesätze für diese Steuern der Genehmigung der Gemeindeaufsichtsbehörden bedürfen.

Konnte der Bundesgesetzgeber mangels eigener Zuständigkeit die Kompetenz zum Erlaß von Ausführungsverordnungen über die Genehmigungspflicht der Hebesätze nicht wirksam auf die Landesregierungen übertragen, so taucht damit zusammenhängend noch das Problem auf, welche Rechtsbedeutung den Vorschriften zukommt, die die Landesregierungen in Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein unter Bezugnahme auf die ihnen (vermeintlich gültig) zugeschobene[3] Zuständigkeit erlassen haben[4]. Grundsätzlich müßte dieses in Form von Rechtsverordnungen gesetzte Recht nichtig sein[5]. Die Landesregierungen besaßen nicht die notwendige "rechtssatzschaffende Kraft"[6], die ihnen nur die Landesgesetzgeber unter Änderung der objektivrechtlichen Kompetenzordnung hätten verschaffen können. Immerhin bliebe angesichts der zwar auf

---

1) In Hessen, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz und dem Saarland:Minister des Innern; in Bremen: Senator für Inneres.

2) In Bremen: Senator für Finanzen; in Hessen und Niedersachsen: Minister der Finanzen; in Rheinland-Pfalz: Minister für Finanzen und Wiederaufbau; im Saarland: Minister für Finanzen und Forsten.

3) TRIEPEL, S.23: "Delegation bedeutet Kompetenzverschiebung, und zwar enthält sie, im strengen Sinne genommen, gleichzeitig Abschiebung und Zuschiebung einer Zuständigkeit."

4) Vgl. oben S. 103-105.

5) JACOBI, S.254: "Die typische Fehlerfolge bei Rechtsverordnungen ist die Nichtigkeit".

6) JACOBI, S.240.

den Landesinnenminister übergegangenen, aber rechtsgültig vorhandenen Ermächtigung zu überlegen, ob nicht die erwähnten Rechtsverordnungen im Rahmen der landesverfassungsrechtlichen Möglichkeiten mit Erfolg auf diese Ermächtigungsgrundlage gestützt werden können. Einem solchen Unterfangen stellen sich verschiedene Schwierigkeiten entgegen.

Zunächst fehlt in den Verordnungen der Hinweis auf die landesrechtlich fortgeltenden Ermächtigungsnormen. Sie führen im Eingang § 6 EinfGRealStG (und § 21 Abs.2 GrStG) an, eben jene Rechtssätze, die unter Verletzung der verfassungs- und gesetzmäßigen Kompetenzschichtung in unzulässiger Weise die Landesregierungen zuständig machen. Der dadurch bedingte Publikationsmangel[1] würde ein unüberwindbares Hindernis bilden, wenn die Benennung der Rechtsgrundlage für die Gültigkeit von Rechtsverordnungen eine ausnahmslose Voraussetzung wäre. Art.70 Satz 3 LV-NW und Art.33 Abs.1 Satz 3 der Verfassung von Schleswig-Holstein verlangen inhaltlich übereinstimmend mit Art.80 Abs.1 Satz 3 GG die Angabe der Ermächtigungsvorschrift in der Verordnung. Diese Verfassungsforderung dient der "unbedingte(n) Sicherstellung des Grundsatzes der getrennten Ausübung der Gewalten und desjenigen der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung"[2]. Jede Übertragung rechtsetzender Befugnis durch die Legislative auf die Exekutive bedeutet eine Durchbrechung des im demokratisch-parlamentarischen Rechtsstaat herrschenden Verfassungsprinzips der Trennung von Gesetzgebung und Verwaltung, sofern man dieses Prin-

---

1) Zu diesem Begriff vgl. KÜCHENHOFF, Erich, S.226 ff.

2) KLEIN, Übertragung, S.30 Anm.110.

zip von seiner Idee her versteht. Solche Durchbrechungen sind im modernen Staatsleben mit seiner Ausweitung der gesamten Staatstätigkeit und der strukturellen Schwerfälligkeit der (formellen) Gesetzesmaschinerie eine unabänderliche Erscheinung. Die neuzeitliche Entwicklung hat aber als Folge der vermehrten wirtschafts- und sozialpolitischen Staatsaufgaben eine derartige Fülle von Verordnungsrechten mit sich gebracht, daß die rechtsstaatliche Gewaltengliederung zu einer leeren Formel zu werden droht[1]. Im Hinblick auf diese Gefahr gebietet es der überkommene Rechtsstaatsgedanke[2], an die Grundlagen der Verordnungsgewalt strenge Anforderungen zu richten. Insbesondere legt er der verordnungsberechtigten Stelle die unabdingbare Verpflichtung auf, die für die Rechtmäßigkeit der Verordnung maßgebenden Umstände stets zu beachten. Um in letzterer Beziehung dem Bürger und den Gerichten eine Sicherheit zu geben, ist es erforderlich, daß in der Rechtsverordnung die gesetzliche Bestimmung der vorhandenen Ermächtigung verzeichnet wird[3]. Das muß vom rechtsstaatlichen Standpunkt aus auch dann gelten, wenn eine demokratische Verfassung - wie in Rheinland-Pfalz - darüber ausdrücklich keine Entscheidung trifft. Dementsprechend entbehrt eine Rechtsverordnung, die ihre rechtliche Grundlage nicht oder unzutreffend angibt, jeder Rechtsgültigkeit. Sie ist nicht verfassungsgemäß gesetzt und absolut unverbindlich[4].

---

1) Vgl. dazu JACOBI, S.239/240; KLEIN, Übertragung, S.51 ff.

2) Darüber KLEIN, Übertragung, S.51 ff (54); derselbe, Verordnungsrecht, S.188 ff (190).

3) Ähnlich JACOBI, S.252.

4) Vgl. KLEIN, Übertragung, S.30; derselbe, Verordnungsrecht, S.179; v.MANGOLDT, Art.80 Anm.2, S. 432; MAUNZ in: Maunz/Dürig, Art.80 Rdnr.12 Anm. 1; HAMANN, Grundgesetz, Art.80 Anm.B 9; GELLER in: Geller/Kleinrahm, Die Verfassung des Landes Nordrhein-Westfalen, Göttingen 1950, Art.70 Anm.5.

Der BFH hält es in seinem Urteil vom 25.August 1953[1] für "nicht unzweifelhaft, ob ein derartiger Formmangel die Rechtsunwirksamkeit der Verordnung zur Folge" hat (S.37). Er geht in seinen weiteren Ausführungen auf die Frage nicht näher ein. Seine Zweifel scheinen insoweit gerechtfertigt zu sein, als man möglicherweise von den negativen Rechtsfolgen dann eine Ausnahme zulassen kann, wenn trotz des Publikationsmangels dem rechtlichen Sicherheitsbedürfnis Genüge getan ist. Dabei dürfte es nicht so sehr auf den rechtsunkundigen Bürger ankommen (dem ja auch eine ordnungsgemäße Bezeichnung der Gesetzesvorschrift wenig besagt) als vielmehr darauf, daß dem Rechtskundigen, vor allem den Gerichten im Falle der gerichtlichen Nachprüfung der Rechtsverordnungen ein Auffinden der gesetzlichen Grundlage möglich ist. Daran gemessen könnte man die mangelhafte Rechtssatzbenennung in den hier zu prüfenden Verordnungen als unschädlich hinnehmen. Denn die Verwerfung der in ihnen genannten Rechtsgrundlagen führt zwangsläufig zu den landesrechtlich fortbestehenden Ermächtigungsnormen.

Selbst wenn man die Verbindlichkeit dieser Verordnungen nicht schon an der fehlerhaften Anführung der Ermächtigung scheitern lassen wollte, dürfte an einem weiteren Mangel kaum vorbeizukommen sein. Er besteht darin, daß die jeweilige Ausfertigung der erlassenen Rechtsbestimmungen keine Auskunft darüber gibt, ob die Regelungen im Einvernehmen mit dem Landesfinanzminister getroffen worden sind. Die Einvernahme mit dem Finanzminister ist nach dem fortgeltenden Ermächtigungsrecht über die Genehmigungspflicht der Realsteuersätze zwingend vorgeschrieben und damit ein unerläßliches Gültigkeitserfordernis[2]. Mag sie auch tatsächlich vor-

---

1) In: BStBl. 1954 III S.36 ff.

2) Vgl. JACOBI, S.252.

gelegen haben, für die Wirksamkeit der Rechtsverordnungen ist der bloß tatsächliche Vorgang nicht ausreichend. Dem Verlangen nach Sicherheit wird nur gebührend Rechnung getragen, wenn die Ausfertigung deutlich erkennen läßt, daß der Verordnungswille in der für ihn rechtlich geordneten Weise gebildet worden ist. Unter diesem Gesichtspunkt muß für die Gültigkeit der Verordnungen die Erwähnung der Einvernahme verlangt werden, widrigenfalls sie nichtig sind[1].

Schwerwiegende Bedenken gegen die Aufrechterhaltung der Rechtsverordnungen über die Hebesätze der gemeindlichen Realsteuern ergeben sich letztlich daraus, daß sie von den Landesregierungen erlassen worden sind, die notwendigen Ermächtigungen aber nach dem geltenden Recht dem einzelnen Landesinnenminister zustehen. Dieser Umstand ließe die Wirksamkeit der Verordnungen nur unberührt, wenn nach dem Verfassungsrecht von Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein die Annahme zulässig wäre, die Landesregierung dürfe die einem einzelnen Minister gesetzlich erteilte Ermächtigung zum Erlaß von Rechtsverordnungen ausüben. Eine solche Annahme könnte auf zwei Überlegungen zurückgeführt werden. Man versteht entweder im Bereich des Verordnungsrechts unter dem Begriff "Landesminister" auch die "Landesregierung" oder geht davon aus, daß der Landesinnenminister seine Zuständigkeit stillschweigend der Landesregierung übertragen hat.

Nach Art.51 LV-NW (inhaltlich ebenso Art.98 Abs.1 der Verfassung von Rheinland-Pfalz und Art.21 Abs.1

---

1) JACOBI, S.253 und 254; siehe ferner Beschluß des BVerfG v. 30.1.1957, BVerfGE 10, S.221 ff (227).

der Verfassung von Schleswig-Holstein) besteht die "Landesregierung ... aus dem Ministerpräsidenten und den Landesministern". Folglich ist unter dem Wort "Landesregierung" das aus den genannten Organwaltern zusammengesetzte Kollegium zu verstehen. Dies ist nicht so selbstverständlich, wie es auf den ersten Blick scheinen mag. In der Staatslehre und Staatspraxis der Weimarer Zeit war der Sprachgebrauch durchaus nicht einheitlich. Ähnlich wie der Ausdruck "Reichsregierung"[1] verstand man unter dem Begriff der "Landesregierung" je nach dem Zusammenhang, in den das Wort gestellt war, darunter teils einen Minister allein, teils mehrere beteiligte Minister, teils das aus den Regierungsmitgliedern gebildete Ministerkollegium (Landeskabinett)[2]. Es herrschte damals weithin die Vorstellung, das Regierungskabinett trete geradezu im Einzelminister in Erscheinung. Vornehmlich im Bereich des Verordnungsrechts ging man davon aus, daß unabhängig von der Bezeichnung des Adressaten (Regierung oder Minister) grundsätzlich der Einzelminister zur Ausübung der Verordnungsermächtigung befugt sei; die Regierung nur dann, wenn sich dafür besondere Anhaltspunkte aus den Umständen ergaben[3].

---

1) Über die unterschiedliche Anwendung des Begriffs "Reichsregierung" vgl. POETZSCH-HEFFTER, Fritz: Organisation und Geschäftsformen der Reichsregierung, in: Anschütz/Thoma, Handbuch des Deutschen Staatsrechts, 1.Bd., Tübingen 1930, S.511 ff (515/516); ferner die bei KLEIN, Übertragung, S.37 Anm.135-137 angeführte Rechtsprechung und das ebendort genannte Schrifttum.

2) Siehe dazu BVerfG, Beschluß v. 10.5.1960, in: NJW 1960, S.1291; ferner JACOBI, S.246/247.

3) Vgl. POETZSCH-HEFFTER, S.515/516; JACOBI, S.247.

Für das Verordnungsrecht des Grundgesetzes ist die herrschende Auffassung unter der Weimarer Verfassung nicht mehr maßgebend[1]. Die heutige Verfassungslehre hat bezüglich des Wortes "Bundesregierung"[2] im Art.80 Abs.1 Satz 1 GG schon frühzeitig hervorgehoben und betont, daß eine der Bundesregierung erteilte Ermächtigung nicht von einem Einzelminister wahrgenommen werden dürfe[3]. Sie hielt aber am überkommenen Sprachgebrauch insoweit fest, als sie die den Landesregierungen nach Art.80 Abs.1 Satz 1 GG durch Bundesgesetz übertragene Ermächtigung zugleich als eine solche des zuständigen Landeseinzelministers ansehen wollte[4]. Der letzterwähnten Ansicht ist - nach dem OVG Münster[5] - das BVerfG[6] entgegengetreten. Es hat festgestellt, daß die durch den Bundesgesetzgeber den Landesregierungen gegebene Verordnungsgewalt von einem Einzelminister nur ausgeübt werden könne, wenn nach dem Verfassungsrecht eines Landes unter "Landesregierung" (auch) der zuständige Minister zu verstehen sei. Das sei jedoch zur Zeit in keinem Bundesland der Fall.

Das Entsprechende muß für die hier aufgeworfene und auf Landesrecht bezogene umgekehrte Fragestellung gelten. Für den Geltungsbereich des Art.80

---

1) So das BVerfG im Beschluß v. 10.5.1960, in: NJW 1960, S.1291.

2) Zu dieser Begriffsbezeichnung näher KLEIN in: v.Mangoldt-Klein, Vorbem.IV 1 vor Art.62, S. 1196 ff.

3) Vgl. KLEIN, Übertragung, S.38; MAUNZ, Staatsrecht, S.210.

4) KLEIN, Übertragung, S.39; ebendort auf S.190 die Entschließung der Arbeitsgruppe I; in gleicher Richtung das BVerwG im Urteil v. 30.9.1959, in: DÖV 1960, S.238 (nur Leitsätze).

5) Entscheidung v. 9.11.1955, OVGE 10, S.184 ff (187).

6) Im Beschluß v. 10.5.1960, in: NJW 1960, S.1291/92. - Siehe dazu die kritisch-positive Anmerkung von WERTENBRUCH, W., in: DÖV 1960, S.587.

Abs.1 GG vertritt die herrschende Meinung seit langem den Standpunkt, die ausdrücklich auf einen Bundesminister gesetzlich delegierte Kompetenz zum Erlaß von Rechtsverordnungen könne nicht von dem Kollegialorgan "Bundesregierung" wahrgenommen werden[1]. Es sind keine durchgreifende Gründe vorhanden, die es rechtfertigen würden, für das landesrechtliche Verordnungsgebiet etwas anderes anzunehmen. Nach dem Verfassungsrecht in Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein hat der Landesgesetzgeber die Wahl, ob er die Ermächtigung zum Erlaß von Rechtsverordnungen dem kollegial konstruierten Organ "Landesregierung" oder dem einzelnen Landesminister geben will. Seine Wahlmöglichkeiten sind in gewisser Weise noch umfangreicher als die des Bundesgesetzgebers, weil er die Zuständigkeit mangels genauer Umgrenzung der Kompetenzempfänger auch auf nachgeordnete Behörden übertragen kann[2], was dem Bund für die Hauptdelegation nach Art.80 Abs.1 Satz 1 GG verwehrt ist[3]. Entscheidet sich der Landesgesetzgeber für den Einzelminister, so "muß die von ihm getroffene Entscheidung respektiert werden"[4]. Die Praxis kann nicht entgegen dem Willen des Landesparlaments die Ermächtigung durch die Landesregierung ausüben lassen[5]. Hinzu

---

1) Vgl. v.BRÜNNECK, Wiltraut: Können Rechtsverordnungen, zu deren Erlaß ein Bundesminister ermächtigt ist, von der Bundesregierung erlassen werden? -, in: DÖV 1951, S.257-260; KLEIN, Übertragung, S.38; WOLFF, Bernhard, S.217 f. - Soweit MAUNZ in den früheren Auflagen seines Lehrbuchs des Deutschen Staatsrechts eine andere Auffassung geäußert hat (vgl. z.B. 8.Aufl., S.188), hat er sie inzwischen im Sinne der herrschenden Lehre geändert, vgl. in Maunz/Dürig, Art.80 Rdnr.7.

2) Das bezieht sich auch auf Rheinland-Pfalz, vgl. Art.110 der Verfassung von Rheinland-Pfalz v. 18.5.1947, VOBl. S.209.

3) KLEIN, Übertragung, S.36; derselbe, Verordnungsrecht, S.181.

4) v. BRÜNNECK, S.260.

5) Vgl. Bad.-Württ. VGH, Urteil v. 26.7.1951, ESVGH 2, S.5 ff (6).

kommt, daß eine andere Verordnungspraxis nicht mit der allgemeinen Selbständigkeit und eigenen Verantwortung des Einzelministers für den von ihm geleiteten Geschäftsbereich[1] vereinbar wäre[2]; insbesondere nicht mit der durch die Zuschiebung der Verordnungskompetenz verbundenen Verantwortung gerade für den übertragenen Wirkungskreis[3]. Diesem "Verantwortungsmoment" der Delegation würde es widersprechen, wenn das Kabinett, das regelmäßig seinen Willen nach dem Mehrheitsprinzip bildet[4], die Ermächtigung ausübt, obwohl der Minister gegen den Erlaß einer Rechtsverordnung eingestellt ist, er überstimmt oder sein Verordnungsentwurf geändert wird. Zudem stände eine andere Handhabung wenig mit der Entwicklung im Einklang, die infolge naheliegender Bedürfnisse des staatlichen Lebens, vor allem aus Gründen der Vereinfachung und Beschleunigung des Verordnungsverfahrens zu einer verstärkten Rechtsstellung des Einzelministers geführt hat[5]. Schließlich muß beachtet werden, daß in den Ländern (wie im Bund) Koalitionsregierungen amtieren (oder jedenfalls amtieren können). Dabei kann es von erheb-

---

1) Art.55 Abs.2 LV-NW: "Innerhalb dieser (vom Ministerpräsidenten bestimmten) Richtlinien leitet jeder Minister seinen Geschäftsbereich selbständig und unter eigener Verantwortung." Dazu siehe KLEIN, Friedrich: Die Verfassung von Nordrhein-Westfalen, in: Recht-Staat-Wirtschaft, 3.Bd., Düsseldorf 1951, S.174/175.

2) Ebenso für die bundesgesetzlichen Verordnungsermächtigungen v. BRÜNNECK, S.259; KLEIN, Übertragung, S.38; derselbe, Verordnungsrecht, S.182.

3) Über den Zusammenhang von Kompetenzschichtung und Verantwortlichkeiten vgl. TRIEPEL, S.38, und v. BRÜNNECK, S.258.

4) So für Nordrhein-Westfalen GELLER in: Geller/Kleinrahm, Art.54 Anm.3

5) Dazu vgl. v. BRÜNNECK, S.257/258; ferner GUILLEAUME, Emil: Das Ressortprinzip, in: DÖV 1960, S.328-330.

licher politischer Bedeutung sein, ob ein einzelner Minister oder die Regierung als solche befugt ist, eine bestimmte Rechtsregelung zu treffen.

Nach dem Ausgeführten ergibt sich: Die Landesverfassungen von Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein setzen die Begriffe "Landesregierung" und "Landesminister" nicht gleich. Ermächtigt der Landesgesetzgeber ausdrücklich den einzelnen Minister zum Erlaß von Rechtsverordnungen, so ist die Landesregierung nicht befugt, dessen Kompetenz wahrzunehmen. Dementsprechend durften die Landesregierungen die Rechtsverordnungen über die Genehmigungspflicht der Hebesätze nicht erlassen.

Die Erwägung, die Landesinnenminister hätten ihre Zuständigkeit stillschweigend auf die Landeskabinette übertragen, führt zu keinem anderen Ergebnis. Eine solchermaßen angenommene Weiterübertragung der Befugnis zum Erlaß von Rechtsverordnungen auf ein anderes Organ staatlicher Verwaltung wäre als Subdelegation[1] (Unterermächtigung[2]) zu bezeichnen. Zu ihrer Wirksamkeit hätte es nach Art.70 Satz 4 LV-NW ("Ist durch Gesetz vorgesehen, daß eine Ermächtigung weiterübertragen werden kann ....")[3] einer ausdrücklichen normativen Gestattung in der Hauptermächtigung bedurft[4]. Gegenteiliger Auffas-

---

1) So TRIEPEL, S.121; JACOBI, S.243.

2) So KLEIN, Übertragung, S.70; derselbe, Verordnungsrecht, S.199.

3) Ebenso Art.33 Abs.2 der Landessatzung von Schleswig-Holstein. In der Verfassung von Rheinland-Pfalz fehlt eine gleichlautende Bestimmung.

4) Vgl. TRIEPEL, S.126: "In der Tat hat der Satz, daß Subdelegationen ohne ausdrückliche Ermächtigung des Deleganten unzulässig sind, eine innere Berechtigung. Ist schon die Hauptdelegation ein wesentlicher Eingriff in die allgemeine Kompetenzregelung und bedarf deshalb auch sie in aller Regel einer sondergesetzlichen Erlaubnis, so kann sich eine Subdelegation nicht von selbst verstehen."

sung ist für das Recht der Unterermächtigung in der Weimarer Zeit Jacobi[1]. Zwar fordert auch er grundsätzlich für die Subdelegation eine ausdrückliche oder aus den Umständen zu erschließende "Verstattung" durch den Deleganten. Eine Ausnahme will er jedoch unter Hinweis auf die damalige Rechtsprechung und das Schrifttum für Ausführungsverordnungen anerkennen. Mit der Kompetenzverschiebung zu ihrem Erlaß werde nur ein beschränkter Teil der aus der Haupermächtigung fließenden Verordnungszuständigkeit zum Ausbau des im auszuführenden Rechtssatz enthaltenen Gesetzeswillens übertragen. Bei ihnen sei häufig eine Subdelegation unentbehrlich. - Die auf mehr praktische Zielsetzungen gegründete Meinung von Jacobi kann nicht überzeugen. Man muß davon ausgehen, daß der Gesetzgeber seine rechtsetzende Gewalt auch bei Ausführungsverordnungen der staatlichen Verwaltungsstelle zuweist, die nach seiner Ansicht zur sachgerechten Bewältigung der überantworteten Aufgabe in der Lage ist. Seinem erklärten Willen gegenüber kann es nicht zulässig sein, daß die Exekutive aus eigenem Entschluß heraus die objektive Zuständigkeitsordnung ändert und sich dadurch der gerade ihr aufgebürdeten Verantwortung entzieht[2]. Die Wahrung der verfassungs- und gesetzmäßig festgelegten Kompetenzverteilung und Verantwortlichkeiten ist ein wesentliches Merkmal des

---

1) a.a.O., S.243/244.

2) Im übrigen kann sich der Einzelminister von der Verantwortung in keinem Falle völlig befreien, weil er als Regierungsmitglied stets an der Kollektivverantwortlichkeit der Regierung teilnimmt; vgl. dazu KOELLREUTTER, Otto: Die Staatsministerien und Regierungssysteme in den Ländern mit Ministerialverfassung, in: Anschütz/Thoma, Handbuch des Deutschen Staatsrechts, 1.Bd., Tübingen 1930, S.675.

westlichen Rechtsstaatsbegriffes[1]. Ihm entspricht die Verlagerung der Verordnungsgewalt nur, wenn sie formell und spezialgesetzlich vorgesehen ist[2]. Daran aber fehlt es für eine Unterermächtigung zum Erlaß von Rechtsvorschriften über die aufsichtsbehördliche Genehmigung der Hebesätze.

Außerdem verbietet sich die Annahme einer stillschweigenden Subdelegation deswegen, weil die Verfassungsbestimmungen in Nordrhein-Westfalen[3] und Schleswig-Holstein[4] (wie im Bund[5]) für die Weiterübertragung der Ermächtigung die Form einer Rechtsverordnung vorschreiben. Da die Subdelegation wie die Delegation "eine Änderung der durch das objektive Recht, nämlich das ermächtigende Gesetz mit seiner Bestimmung des Adressaten der Ermächtigung .. .., festgesetzten Zuständigkeitsordnung (ist), die sie voraussetzt"[6], muß auch sie zumindest im Wege der Rechtsverordnung erteilt werden[7].

Ausgehend von der Tatsache, daß die fraglichen Rechtsverordnungen über die Genehmigungspflicht der Realsteuersätze von dem jeweiligen Landesinnenminister unterzeichnet oder jedenfalls mitunterzeichnet worden sind[8], könnte man noch überlegen,

---

1) KLEIN, Grenzen, S.14.

2) Vgl. OVG Münster, Entscheidung v. 20.5.1953, in: NJW 1953, S.1039.

3) Art.70 Satz 4 LV-NW.

4) Art.33 Abs.2 der Landessatzung.

5) Art.80 Abs.1 Satz 4 GG.

6) KLEIN, Übertragung, S.72.

7) KLEIN, Übertragung, S.72; derselbe, Verordnungsrecht, S.200. Das gilt aus rechtsstaatlichen Erwägungen gleichermaßen in Rheinland-Pfalz, dessen Verfassung keine ausdrückliche Vorschrift darüber enthält.

8) Vgl. die Verkündungen der Verordnungen im GVBl. von Nordrhein-Westfalen 1953, S.103, von Rheinland-Pfalz 1954, S.77, von Schleswig-Holstein 1954, S.45.

ob nicht diese Unterzeichnung (Mitunterzeichnung) durch den eigentlichen Zuständigkeitsträger für die Gültigkeit der Verordnungen ausreichend ist. Es ließe sich anführen, die Unterzeichnung stelle eine Zustimmung dar. Sie sei Ausdruck einer willensbezogenen Teilhabe des eigentlich Berechtigten an der sachlichen Regelung, die mithin erkennbar von seinem Willen getragen werde. Demgegenüber ist aber hervorzuheben, daß die Unterzeichnung durch den Innenminister wohl von seiner Beteiligung als federführender Minister Kunde gibt, jedoch weder eine Zustimmung noch eine Gegenzeichnung bedeutet. Sie bekundet lediglich die Übereinstimmung des in der Ausfertigungsurkunde aufgenommenen Textes mit der vom Kabinett "beschlossenen" und formrichtig zustande gekommenen Verordnung[1]. Beschließt die Landesregierung die Ausfertigung und Verkündung der Verordnung, so ist der Minister (und der Ministerpräsident) zur Unterzeichnung verfassungsrechtlich verpflichtet[2]. Aus ihr kann aber nichts dafür entnommen werden, ob (und daß) der Minister die getroffene Regelung gutheißt und sie als eigene erlassen will[3].

Zusammenfassend ist festzustellen: Die von den Landesregierungen in Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein erlassenen Rechtsverordnungen über die Genehmigungspflicht der Hebesätze entbehren einer rechtsgültigen Ermächtigungsgrundlage. Ihre Wirksamkeit kann nicht auf die als Landesrecht fortgeltenden und sachlich einschlägigen Delegationsnormen gegründet werden. Sie enthal-

---

1) So Bad.-Württ. VGH, Urteil v. 26.7.1951, ESVGH 2, S.5 ff (6); JACOBI, S.252; GELLER in: Geller/Kleinrahm, Art.71 Anm.4; v. BRÜNNECK, S.259.

2) Vgl. GELLER in: Geller/Kleinrahm, Art.71 Anm.3.

3) Übereinstimmend Bad.-Württ. VGH a.a.O., S.6; v. BRÜNNECK, S.259.

ten Publikations- und Zuständigkeitsmängel, die zu ihrer Nichtigkeit führen.

4. Die Grenzen unmittelbarer staatlicher Einwirkung

Die zur Zeit geltenden und dem Landesrecht zuzurechnenden Rechtsbeschränkungen der gemeindlichen Entschließungsfreiheit über den Gewerbesteuer-Hebesatz geben keinen Anlaß, den Ländern eine überspannte Begrenzung des kommunalen Bestimmungsrechts vorzuwerfen. Sie lassen den Gemeinden genügenden Raum, im Rahmen des steuerwirtschaftlich Tragbaren ihren Besteuerungswillen zum Ausdruck zu bringen. Es liegt aber im Bereich des politisch Möglichen, daß die Länder in Zeiten finanzieller Krisen von ihrer bundesverfassungsrechtlichen Kompetenz zur Ordnung der Materie "Festsetzung der Hebesätze" verstärkten Gebrauch machen und vornehmlich durch eine strenge Handhabung des Genehmigungsvorbehalts den eigenverantwortlichen Bemessungsspielraum der Gemeinden immer mehr einengen. So könnten sie beispielsweise für die Festsetzung des Steuersatzes der Gewerbesteuer ein nach oben und unten festgelegtes und nach Gemeindegrößen gestaffeltes Maß schaffen, das es den Gemeinden nicht erlauben würde, sich in echter steuerlicher Selbstverantwortung für einen von mehreren steuerpolitisch möglichen Hebesätzen zu entscheiden. Oder sie könnten das Koppelungsverhältnis der Realsteuern untereinander derart gestalten, daß manchen Gemeinden infolge ihrer besonderen Struktur die volle Ausnutzung der einen oder anderen Realsteuerquelle versperrt wäre. Angesichts solch denkbarer Gefahren, die sich mehrfach abwandeln lassen, ist es für die Gemeinden bedeutsam zu wissen, ob das ihnen übertragene Festsetzungsrecht schrankenlosen Eingriffen der Länder ausgesetzt oder mit rechtlichen Sicherungen umgeben ist.

Rechtssätze, die der unmittelbaren Einflußnahme der Länder auf die gemeindliche Inhaltsbestimmung des Gewerbesteuersatzes ausdrücklich Grenzen setzen, gibt es nicht. Auch die landesverfassungsrechtlichen Vorschriften über die Finanzwirtschaft der Selbstverwaltungsträger bieten keine sichere Handhabe, auf das Gewerbesteuermaß bezogene Ordnungsmaßnahmen der Länder für rechtsunwirksam zu erklären. Fast alle Landesverfassungen ergänzen das neben der grundgesetzlichen Institutionsgarantie der kommunalen Selbstverwaltung gewährleistete Selbstverwaltungsrecht der Gemeinden (und Gemeindeverbände)[1] durch finanzielle Bestimmungen[2]. Aus ihnen kann zwar durchweg der Wille des Verfassungsgebers entnommen werden, die Selbstverwaltungsgarantie durch die Sicherung einer ausreichenden finanziellen Leistungsfähigkeit der Gemeinden zu untermauern[3]. Ebensowenig wie die im Art.28 Abs.2 Satz 1 GG beschlossene Finanzgarantie begründen sie aber weder ein selbständiges Besteuerungsrecht der Gemeinden noch erstrecken sie sich darauf, daß diesen ein genügender Spielraum eigenverantwortlicher Gestaltung der Realsteuer-Hebesätze, insbesondere des Gewerbesteuer-Hebesatzes, gegeben sein müsse. Das

---

1) Darüber, daß der Rechtswirksamkeit der landesverfassungsrechtlichen Bestimmungen über das Selbstverwaltungsrecht die Vorschrift des Art.31 GG nicht entgegensteht, vgl. KLEIN in: v.Mangoldt/Klein, Art.28 Anm.IV 1g und Art.31 Anm.III 10d; BECKER, Selbstverwaltung, S.146 ff; a.A. WEBER, Staats- und Selbstverwaltung, S.36/37.

2) Vgl. die auf S.61 FN.3 erwähnten Landesverfassungsvorschriften.

3) SATTLER, S.29; BECKER, Selbstverwaltung, S.148; WEBER, Staats- und Selbstverwaltung, S.46.

trifft auch für die Länder zu, deren Verfassungen den freiwilligen Selbstverwaltungsangelegenheiten der Kommunen in eigener Verantwortung zu verwaltende Einnahmequellen zugeordnet wissen wollen[1] oder dem Land die Verpflichtung auferlegen, durch Gesetz Steuerquellen zu erschließen, deren Erträge den Gemeinden zufließen[2]. Nicht einmal die zuletzt erwähnte weiteste Ausprägung der allgemeinen Finanzgarantie vermag die gemeindliche Gewerbesteuer unmittelbar zu berühren. Denn das "Einführen", das "Erfinden" der Gewerbesteuer obliegt nach Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG in Verbindung mit Art.72 Abs.2 GG dem Bund[3], und ihren Ertrag hat das Grundgesetz selbst durch Art.106 Abs.6 Satz 1 den Gemeinden zugewiesen[4]. Die Länder haben bei der Gewerbesteuer keine Möglichkeit, ihrer (jedenfalls teilweise vorhandenen) Pflicht nachzukommen, den Kommu-

---

1) So in Hessen (Art.137 Abs.5 Satz 2) und Rheinland-Pfalz (Art.49 Abs.5 Satz 2).

2) So in Nordrhein-Westfalen (Art.79 Satz 2) und Niedersachsen (Art.45). - Art.79 Satz 1 LV-NW ("Die Gemeinden haben zur Erfüllung ihrer Aufgaben das Recht auf Erschließung eigener Steuerquellen") normiert nicht ein selbständiges gemeindliches Besteuerungsrecht. Wie der Wortlaut zeigt, haben die Gemeinden nur ein Recht "auf Erschließung" von Steuerquellen, also darauf, daß ein anderer Hoheitsträger (nach Art.79 Satz 2: das Land) ihnen durch Gesetz Steuerquellen verschafft, aus denen sie eigenverantwortlich schöpfen können. Sie können aber nicht selbst ohne eine besondere landesrechtliche Grundlage rechtsetzend Steuern einführen. Vgl. dazu KLEINRAHM in: Geller/Kleinrahm, Art.79 Anm.2; VOGELS, Art.79 Anm.2.

3) Vgl. KLEIN, Rechtsgutachten, S.5/6.

4) Ein mittelbarer Zusammenhang ist insoweit zu bejahen, als die Überweisung der Realsteuern an die Gemeinden die Notwendigkeit einer Aktualisierung der Verfassungspflicht der Länder Nordrhein-Westfalen und Niedersachsen zur Eröffnung gemeindlicher Einnahmequellen vermindert.

nen eigene Steuerquellen bereitzustellen. Folglich besteht zwischen dieser Verfassungspflicht und etwaigen landesrechtlichen Einschränkungen der gemeindlichen Hebesatzbestimmung keine Verbindung, die es gestatten würde, in zu weitgehenden Begrenzungsmaßnahmen eine Verletzung der Verfassungspflicht zu sehen. Sie kann sich nur auf solche Steuern beziehen, die völlig aus der (ausschließlichen und konkurrierenden) Bundeszuständigkeit herausgenommen sind: auf die Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis.

Dennoch ist die Befugnis der Gemeinden zur Bemessung des Steuersatzes der Gewerbesteuer nicht grenzenlosen landesrechtlichen Eingriffen preisgegeben. Die Rechtsvorschriften der Länder über die Hebesatzfestsetzung sind als gebietliche Teilrechtsordnungen Bestandteil der bundesstaatlichen Gesamtrechtsordnung. Mit dieser müssen sie im Einklang stehen. Daraus folgt, daß sie ebenso wie die gewerbesteuerrechtliche Betätigung des einfachen Bundesgesetzgebers dem bundesverfassungsrechtlichen Sinnzusammenhang gerecht werden müssen, der zwischen der gemeindlichen Selbstverwaltungsgarantie im Art. 28 Abs.2 Satz 1 GG und der Realsteuergarantie im Art.106 Abs.6 Satz 1 GG besteht[1]. Es würde der grundgesetzlichen Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung durch Zuweisung der gerade selbstbemessenen Gewerbesteuer an die Gemeinden widersprechen, wenn die Länder ihre Kompetenz in einer Weise ausüben würden, die den Gemeinden eine ausreichende Möglichkeit eigenverantwortlicher Steuermaßgestaltung nicht mehr beließe[2]. Die Anerkennung und Bestätigung der gemeindlichen Entscheidungsfreiheit

---

1) Vgl. dazu näher die Ausführungen oben auf S.95/96.

2) Im gleichen Sinne: SATTLER, S.13 und ebendort in Anm.1; FROBÖSS, S.304 Anm.1.

über die Steuerhöhe durch das Grundgesetz setzt auch den Ländern Grenzen, die sie bei ihren Regelungen zu beachten haben. Ihre Ordnungsmaßnahmen müssen so beschaffen sein, daß die Gemeinden in gewissem Rahmen frei darüber befinden können, in welchem Maße sie von ihrem Bestimmungsrecht Gebrauch machen wollen.

Zum gleichen Ergebnis kommt man, wenn man sich abschließend auf die finanzpolitische Aufgabenstellung der kommunalen Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes besinnt. Sie besteht darin, die Gemeinden zu einer selbständigen Finanzwirtschaft zu befähigen und ihnen die Möglichkeit zu geben, Einnahmen und Ausgaben in das von ihnen für richtig gehaltene Verhältnis zu bringen. Der so umschriebenen Zielsetzung ist immanent, daß den Selbstverwaltungsträgern ein Spielraum gewährt wird, innerhalb dessen sie die Höhe ihrer Gewerbesteuereinnahmen frei und selbst bestimmen können. Rechtsvorschriften der Länder, insbesondere Gestaltungen des Genehmigungsvorbehalts, die diesen Raum eigenverantwortlicher Entscheidungen allzu stark beschränken und dadurch zu einer Verkümmerung des gemeindlichen Bestimmungsrechts führen, wären mit dem Sinn und Zweck der Rechtsübertragung zur Festsetzung des Steuersatzes der Gewerbesteuer auf die Gemeinden nicht vereinbar. Sie müßten rechtlich als unzulässig angesehen werden.

4. T e i l

Zusammenfassung

Die wichtigsten Ergebnisse aus der Erörterung der Probleme, die sich aus der Themenstellung ergeben, können wie folgt zusammengefaßt werden:

1. Der Hebesatz der Gewerbesteuer ist ein Hundertsatz, mit dessen Hilfe die Gemeinden unmittelbar den für die Steuerveranlagung maßgebenden Gewerbesteuerbetrag im Einzelfall errechnen. Entgegen seiner systematischen Einordnung in den gesetzlichen Abschnitt über die Festsetzung und Erhebung der Steuer kommt ihm nicht eine Aufgabe in dem auf die Durchsetzung des Steueranspruchs gerichteten Verwaltungsverfahren zu; vielmehr gehört er zum technischen Gefüge der Gewerbesteuer. Dort nimmt er - und nicht die nach tariflichen Prinzipien geformte Steuermeßzahl oder der Steuermeßbetrag - den Platz des Steuersatzes ein. Er ist im Unterschied zu den bis zur Realsteuerreform von 1936 erhobenen gemeindlichen Gewerbesteuerzuschlägen notwendiger Bestandteil der Gewerbesteuer und kein rechtlich selbständiges Steuergebilde.

2. Dank ihres Bestimmungsrechts über den Gewerbesteuer-Hebesatz sind die Gemeinden als Träger einer umfassenden Finanzverantwortung anzusehen. Die eigenverantwortliche Bemessung des Hebesatzes versetzt sie in die Lage, das Ausmaß der Heranziehung (eines Teils) ihrer Bürger zur Finanzierung der örtlichen Aufgaben selbst zu bestimmen und eine eigenständige Finanzpolitik zu betreiben. Sie bedeutet gleichzeitig die zur Zeit stärkste Realisierung der im Art.28 Abs.2 Satz 1 GG enthaltenen kommunalen Finanzgarantie. Diese Finanzgarantie ist in dem bundesverfassungsrechtlich gewährleiste-

ten Recht auf Selbstverwaltung wegen des untrennbaren Zusammenhangs zwischen echter Selbstverwaltung und finanzieller Verantwortlichkeit für die zu erfüllenden Aufgaben (Ausgabenverantwortung) eingeschlossen. Sie sichert den Gemeinden das existenznotwendige Mindestmaß an Finanzmitteln zu.

3. Der Hebesatz der Gewerbesteuer ist vom Gemeinderat jährlich in der Haushaltssatzung festzusetzen. Obwohl er als Steuermaßbestandteil zu den Tatbestandselementen zählt, die nach dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit im Steuerrecht nur durch ein Gesetz im formellen Sinne aufgestellt werden dürfen, verstößt seine Festsetzung in einer gemeindlichen Satzung nicht gegen den genannten Grundsatz, weil auch bei der Haushaltssatzung - wie bei einem formellen Gesetz - neben der rechtlichen eine politische Verantwortlichkeit der normgebenden Organe (des Gemeinderates) besteht. Wie die übrigen landesrechtlich umschriebenen Entschließungen in der Haushaltssatzung stellt die Hebesatzfestsetzung den Erlaß eines gemeindlichen Rechtssatzes dar. Im Gegensatz zu ihnen enthält sie aber zugleich den Erlaß eines materiellen Ortsgesetzes.

4. Die Befugnis, den Gewerbesteuer-Hebesatz festzusetzen, ergibt sich für die Gemeinden weder aus § 16 Satz 1 GewStG noch unmittelbar aus dem Grundgesetz. Die Bundesverfassung hat die Materie "Festsetzung der Hebesätze" im Art.105 Abs.2 Ziff.3 GG dem Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung entzogen und über Art.70 Abs.1 GG der alleinigen und ausschließlichen Zuständigkeit der Länder zugewiesen. Die gemeindliche Kompetenz zur Bestimmung des Steuersatzes der Gewerbesteuer kann daher nur aus einer landesrechtlichen Delegationsnorm hervorgehen. Sie gründet sich auf § 16 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes in der Fassung vom 1. Dezember 1936, der

noch heute, soweit er die Übertragung des Rechts zur Hebesatzgestaltung betrifft, als Landesrecht fortgilt.

5. Kraft der Ermächtigung zur Festsetzung des Hebesatzes besitzen die Gemeinden ein echtes Besteuerungsrecht auf dem Gebiete des Gewerbesteuerwesens. Die Ausübung ihres Rechts wird von einer Anzahl verschiedener Faktoren, insbesondere von dem örtlich unterschiedlichen Steuerbedarf beeinflußt und birgt die Gefahr einer dem volkswirtschaftlichen Gemeinwohl abträglichen Steuersatzbemessung in sich. Aufgabe von Bund und Ländern ist es, dafür zu sorgen, daß die gemeindlichen Gewerbesteuerbelastungen den gesamtfinanzwirtschaftlichen Interessen in dem einheitlichen Lebens- und Wirtschaftsgebiet der Bundesrepublik nicht zuwiderlaufen.

6. Der Bund hat auf Grund seiner Zuständigkeit zur konkurrierenden Realsteuergesetzgebung nach Art. 105 Abs.2 Ziff.3 GG weitreichende Möglichkeiten, durch gesetzliche Ausprägungen der Besteuerungsgrundlagen mittelbar auf die kommunale Entscheidung über die Höhe des Gewerbesteuer-Hebesatzes einzuwirken. Er kann von seinem Gesetzgebungsrecht auch zu Lasten der Gemeinden Gebrauch machen. Ihm sind aber in zweifacher Hinsicht verfassungsrechtlich bedeutsame Grenzen gesetzt. Die verfassungskräftige Gliederung der Realsteuerhoheit in das Gesetzgebungsrecht zu seinen Gunsten, das Recht der Hebesatzfestsetzung und der Steuerverwaltung zugunsten der Länder und - in Verwirklichung der kommunalen Finanzgarantie - das Recht der Gemeinden auf den Steuerertrag einerseits sowie die in der grundgesetzlichen Ordnung des letzteren zum Ausdruck kommende bundesverfassungsrechtliche Anerkennung und Bestätigung der gemeindlichen Hebesatzfestsetzung andererseits untersagen es dem Bundesgesetzgeber,

das Bestimmungsrecht der Gemeinden aufzuheben oder innerlich auszuhöhlen. Er muß ihnen einen hinreichenden Raum eigenverantwortlicher Hebesatzgestaltung offen lassen.

7. Die Länder - nur sie - sind gemäß Art.105 Abs. 2 Ziff.3 GG in Verbindung mit Art.70 Abs.1 GG dazu befugt, die von ihnen den Gemeinden belassene Rechtsmacht zur Inhaltsbestimmung des Steuersatzes der Gewerbesteuer sachlichen Einschränkungen unmittelbar zu unterwerfen. Das Grundgesetz hat den gesamten Bereich "Festsetzung der Hebesätze" im Art.105 Abs.2 Ziff.3 aus der gesetzgeberischen Zuständigkeit des Bundes herausgenommen und ihm nicht etwa die Gesetzgebung "über" die Hebesatzfestsetzung vorbehalten.

Mit der so geregelten Kompetenzabgrenzung zwischen Bund und Ländern in der Bundesverfassung steht die gegenwärtige Rechtspraxis nicht in Einklang, wonach der Bundesgesetzgeber unmittelbar auf die gemeindliche Bemessung des Gewerbesteuer-Hebesatzes ausgerichtete Ordnungsmaßnahmen getroffen hat. Soweit er dadurch die kommunale Hebesatzbestimmung begrenzende Ordnungsvorschriften des reichsrechtlichen Gewerbesteuergesetzes und des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen neu erlassen, geändert oder ergänzt hat, sind seine Rechtshandlungen mangels verfassungsrechtlich begründeter Zuständigkeit grundgesetzwidrig und nichtig. Das gilt vor allem für die im § 6 EinfGRealStG (und im § 21 Abs.2 Satz 2 GrStG) den Landesregierungen erteilte Ermächtigungen zum Erlaß von Rechtsverordnungen über das Verhältnis der Hebesätze der Realsteuern zueinander und über die aufsichtsbehördliche Genehmigung der Hebesätze. Die auf dieser Ermächtigung beruhenden Rechtsverordnungen in Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein sind wegen

Publikations- und Zuständigkeitsmängel rechtsunwirksam.

Rechtsgültigkeit besitzen nach wie vor die (unmittelbaren) Ordnungsnormen des "alten" Gewerbesteuergesetzes und des "alten" Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen in ihren reichsrechtlichen Fassungen vom 1. Dezember 1936, die als Landesrecht fortgelten. Die dort im § 6 des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen ausgesprochene Ermächtigung zum Erlaß von Rechtsvorschriften über die Genehmigungspflicht der Hebesätze ist nunmehr auf die Landesinnenminister übergegangen, die im Einvernehmen mit dem jeweiligen Landesfinanzminister zu handeln haben. In Baden-Württemberg, Bayern und Hamburg ist die Ermächtigung erloschen, weil es dort an einem formell-gesetzlichen Rechtssatz fehlt, der auf der Grundlage der Ermächtigung näher ausgeführt werden könnte.

8. Auch die Eingriffsmöglichkeiten der Länder in die Befugnis der Gemeinden zur Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes sind an Rechtsschranken gebunden. Ihre sachlichen Regelungen dürfen als gebietliche Teilrechtsordnung mit der sich aus dem Sinnzusammenhang zwischen Art.28 Abs.2,Satz 1 und Art.106 Abs.6 Satz 1 GG ergebenden bundesverfassungsrechtlichen Anerkennung und Bestätigung der gemeindlichen Entscheidungsfreiheit über die Gewerbesteuerhöhe nicht im Widerspruch stehen. Sie müssen den Gemeinden einen genügenden Rahmen lassen, in dem diese ihr Bestimmungsrecht eigenverantwortlich ausüben können, wie es der finanzpolitischen Zielsetzung der Rechtsübertragung auf die Gemeinden entspricht.

Lebenslauf

Am 2. Oktober 1932 wurde ich als Sohn des jetzigen Mittelschulkonrektors Josef Schäfers und seiner Ehefrau Elisabeth geb. Klodt in Gotha (Thüringen) geboren. Ich besuchte vier Jahre die kath. Volksschule in Bredenborn (Krs. Höxter) und neun Jahre das humanistische Gymnasium Theodorianum zu Paderborn, wo mir am 27. Februar 1953 das Zeugnis der Reife zuerkannt wurde. Anschließend trat ich in den Dienst der Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen ein. Ich war dort bis zum Jahreswechsel 1960/1961 zunächst als Finanzanwärter und später als Steuerinspektor tätig. Meine erste juristische Staatsprüfung legte ich nach dem Studium der Rechts- und Staatswissenschaften an der Universität Münster (Westf.) am 18. Oktober 1960 vor dem Justizprüfungsamt bei dem Oberlandesgericht in Hamm ab.

Seit dem 3. Januar 1961 bin ich Referendar im nordrhein-westfälischen Justizdienst. Die Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster hat mich seit dem Sommersemester 1961 mit der Stelle eines Assistenten für die Übungen im öffentlichen Recht betraut.

Ich besitze die deutsche Staatsangehörigkeit, bin verheiratet und habe zwei Kinder.

Druck: Gerd Wasmund Köln Dasselstraße 24 Telefon 230222
Zweigstellen: Aachen Friesenststraße 13 Telefon 27266
Gelsenkirchen-Schalke Gewerkenstraße 3 Telefon 25575